

www.aurora-group.eu
www.nbpublish.com

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

научно-практический журнал



AURORA Group s.r.o.
nota bene

Выходные данные

Номер подписан в печать: 03-11-2025

Учредитель: Даниленко Василий Иванович, w.danilenko@nbpublish.com

Издатель: ООО <НБ-Медиа>

Главный редактор: Пешкова Христина Вячеславовна - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Контактная информация:

Выпускающий редактор - Зубкова Светлана Вадимовна

E-mail: info@nbpublish.com

тел. +7 (966) 020-34-36

Почтовый адрес редакции: 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

Библиотека журнала по адресу: http://www.nbpublish.com/library_tariffs.php

Publisher's imprint

Number of signed prints: 03-11-2025

Founder: Danilenko Vasiliy Ivanovich, w.danilenko@nbpublish.com

Publisher: NB-Media ltd

Main editor: Peshkova Khristina Vyacheslavovna - doktor yuridicheskikh nauk, Federal'noe kazennoe obrazovatel'noe uchrezhdenie vysshego obrazovaniya Voronezhskii institut Federal'noi sluzhby ispolneniya nakazanii, professor kafedry sotsial'no-gumanitarnykh i finansovo-pravovykh distsiplin, 394065, Rossiya, Voronezhskaya oblast', g. Voronezh, ul. Kosmonavta Komarova, 8a, kv. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Contact:

Managing Editor - Zubkova Svetlana Vadimovna

E-mail: info@nbpublish.com

тел.+7 (966) 020-34-36

Address of the editorial board : 115114, Moscow, Paveletskaya nab., 6A, office 211 .

Library Journal at : http://en.nbpublish.com/library_tariffs.php

Редакция и редакционный совет

Издатель ООО «НБ-Медиа» **Учредитель** Даниленко В.И.

Главный редактор:

Пешкова Христина Вячеславовна - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, peshkova1@yandex.ru



Редакционный совет журнала "НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ"

Сыченко Елена Вячеславовна – PhD (университет Катании, Италия) , доцент кафедры трудового права Санкт-Петербургского государственного университета, 199034, Санкт-Петербург, 22 линия В.О., 7. e.sychenko@mail.ru (

Даниленко Денис Васильевич - доктор права (Франция), главный редактор журналов «Право и политика» и "Международное право и международные организации", исполнительный директор академической издательской группы «NOTA BENE» (ООО «НБ-МЕДИА»). 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

Марочкин Сергей Юрьевич - профессор, доктор юридических наук, Заслуженный юрист РФ, директор Института государства и права Тюменского государственного университета. 625003, Россия, г. Тюмень, ул. Семакова, дом 10, Институт государства и права

Наган Винстон Персиваль - доктор права, профессор права Университета Флориды (школа права имени Левина), директор Института прав человека, мира и развития, профессор антропологии Брейзноуз Колледжа (Оксфорд), член Королевского общества искусств (Royal Society of the Arts, Лондон), член Комиссии по конституционным вопросам ЮАР (США). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

Нарутто Светлана Васильевна – доктор юридических наук, профессор кафедры конституционного и муниципального права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 125993. Москва, ул. Садовая-Кудринская 9, svetanarutto@yandex.ru

Ефименко Дмитрий Борисович – доктор технических наук, доцент по кафедре транспортной телематики, Московский автомобильно-дорожный государственный технический университет (МАДИ)», декан факультета логистики и общетранспортных проблем, заведующий кафедрой «Правовое и таможенное регулирование на транспорте» МАДИ, 125319. Москва, Ленинградский пр., дом 64, оф. 207л. ed2002@mail.ru

Николайчук Ольга Алексеевна – доктор экономических наук, профессор Департамента

экономической теории, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49, 18111959@mail.ru

Гомонов Николай Дмитриевич – доктор юридических наук, профессор, Северо-Западный институт (филиал) Московского гуманитарно-экономического университета, декан юридического факультета, 183052, г. Мурманск, просп. Кольский, 51, Gomonov.Nikolay@mail.ru

Овчаров Антон Олегович – доктор экономических наук, доцент, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, 603950, г. Нижний Новгород, проспект Гагарина, 23, anton19742006@yandex.ru

Артемов Николай Михайлович - доктор юридических наук, профессор кафедры финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина. 123995. Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9.

Баженов Александр Александрович - кандидат экономических наук, доцент, Генеральный директор ООО "АУДИТ ПРОФЕССИОНАЛ", главный аудитор (единый аудит), уполномоченный эксперт по контролю качества, член СРО "Российский Союз аудиторов" (Ассоциация), консультант по налогам и сборам I категории, член НП "Палата налоговых консультантов", профессиональный бухгалтер, действительный член ИПБ России

Винницкий Данил Владимирович - доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Уральской государственной юридической академии, член Президиума Международной ассоциации финансового права, Председатель Уральского отделения. 620137. Россия, г. Екатеринбург, ул. Комсомольская, 21.

Кашин Владимир Анатольевич - доктор экономических наук, профессор кафедры налогового администрирования и правового регулирования Налогового института РосНОУ, государственный советник налоговой службы II ранга. 123308. Россия, г. Москва, ул. 3-я Хорошевская, 2, строение 1.

Лопашенко Наталья Александровна - доктор юридических наук, профессор, директор Саратовского Центра по исследованию проблем организованной преступности и коррупции; профессор кафедры уголовного и уголовно-исполнительного права Саратовской государственной академии права; эксперт Правового управления Государственной Думы Российской Федерации. 410056. Россия, г. Саратов, Саратовская государственная академия права, ул. Вольская, 1, корпус № 5, комната 716

Мельникова Надежда Петровна - кандидат экономических наук, профессор, заместитель заведующей кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. 125993. Россия, г. Москва, Ленинградский проспект, 49.

Парыгина Вера Анатольевна - кандидат юридических наук, профессор кафедры государственно-правовых дисциплин Международной академии предпринимательства; заместитель руководителя, руководитель департамента защиты прав налогоплательщиков адвокатского бюро «ЮСТИНА-ЮГ»; эксперт-консультант National Institute of Public Finance in Atlanta (г. Атланта, США). 121170. Россия, г. Москва, Площадь Победы, 2, строение 2.

Попонова Наталья Андреевна - кандидат экономических наук, профессор кафедры налогового контроля и проверок финансово-хозяйственной деятельности Академии экономической безопасности МВД России. 141220. Россия, г. Москва, ул. Кольская, 2.

Толстопятенко Геннадий Петрович - доктор юридических наук, профессор, декан международно-правового факультета Московского государственного института международных отношений (Университет) Министерства иностранных дел России. 119454. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 76.

Тютюрюков Николай Николаевич - доктор экономических наук, доцент кафедры управления общественным сектором Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

Фадеев Дмитрий Евгеньевич - кандидат юридических наук, заместитель директора Департамента по законодательству Торгово-промышленной палаты Российской Федерации, член Международной ассоциации финансового права. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

Цинделиани Имеда Анатольевич - кандидат юридических наук, заместитель заведующего кафедрой финансового права Российской академии правосудия. 117418. Россия, г. Москва, ул. Новочерёмушкинская, 69, корпус «А».

Костенко Николай Иванович – доктор юридических наук, профессор Кубанский государственный университет, кафедра международного права, 350915, Россия, Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Восточно-Кругликовская, 76/4, кв. 133 Мобильный телефон: 89898097123

Кормишкина Людмила Александровна - доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

Кормишкин Евгений Данилович - доктор экономических наук, профессор кафедры теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

Редкоус Владимир Михайлович - доктор юридических наук, профессор, ведущий научный сотрудник сектора административного права и административного процесса ИГП РАН, профессор кафедры УДПОП ЦКШУ Академии управления МВД России. 119019 Москва, ул. Знаменка, д.10, E-mail: rwmmos@rambler.ru

Ищук Татьяна Леонидовна - Доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансов и учета Института экономики и менеджмента Национального исследовательского Томского государственного университета (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) tana.itl@mail.ru

Аюпова Зауре Каримовна - доктор юридических наук, Казахский национальный университет, профессор, 050020, Казахстан, г. Алматы, ул. ул.Тайманова, 222, кв. 16, zaure567@yandex.ru

Боброва Анна Владимировна - доктор экономических наук, ФГАОУ ВО Южно-Уральский государственный университет (Национальный исследовательский университет), профессор, 454090, Россия, Челябинская область, г. Челябинск, площадь МОПРа, 9, кв. 42, ms.Bobrova_AV@mail.ru

Боровикова Елена Владимировна - доктор экономических наук, Российская академия

народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, профессор , 111538, Россия, Москва, г. Москва и МО, ул. Вешняковская, 41, кв. 97, budget105@mail.ru

Бурда Алексей Григорьевич - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», Заведующий кафедрой экономической кибернетики, 350044, Россия, Краснодарский край край, г. Краснодар, ул. им. Калинина, 13, корпус 44, кв. 9, agburda@mail.ru

Ефремова Татьяна Александровна - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва», профессор кафедры финансов и кредита, 430011, Россия, республика Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Степана Разина, 42, кв. 87, efrta@mail.ru

Кобец Петр Николаевич - доктор юридических наук, «Всероссийский научно-исследовательский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации», главный научный сотрудник отдела научной информации, подготовки научных кадров и обеспечения деятельности научных советов Центра организационного обеспечения научной деятельности, 121069, Россия, г. Москва, ул. Поварская, д. 25, стр. 1, pkobets37@rambler.ru

Леденёва Марина Викторовна - доктор экономических наук, Волгоградский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, Профессор кафедры менеджмента и маркетинга, АНО ВО "Волгоградский институт бизнеса", Профессор кафедры экономики и управления, 404127, Россия, Волгоградская область, г. Волжский, ул. Дружбы, 45, кв. 121, mledenjova@yandex.ru

Мурзин Антон Дмитриевич - доктор технических наук, Южный федеральный университет, доцент, зам. декана факультета управления, Донской государственный технический университет, доцент, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Профессор, 344012, Россия, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, 105/42, каб. 216, admurzin@yandex.ru

Овчаров Антон Олегович - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», профессор кафедры бухгалтерского учета, главный научный сотрудник Центра макро и микроэкономики, 603135, Россия, г. Нижний Новгород, ул. проспект Ленина, 45 корпус 3, кв. 47, anton19742006@yandex.ru

Рощупкина Виолетта Викторовна - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования "Северо-Кавказский федеральный университет" , профессор, 355000, Россия, Ставропольский край, г. Ставрополь, ул. Генерала Маргелова, 7/1, кв. 149, vroshchupkina@ncfu.ru

Council of editors

Publisher NB-Media LLC **Founder** Danilenko V.I.

Editor-in-Chief:

Hristina V. Peshkova - Doctor of Law, Federal State Educational Institution of Higher Education Voronezh Institute of the Federal Penitentiary Service, Professor of the Department of Social, Humanitarian, Financial and Legal Disciplines, 394065, Russia, Voronezh region, Voronezh, Kosmonavta Komarova str., 8a, sq. 160, peshkova1@yandex.ru



Editorial Board of the journal "TAXES AND TAXATION"

Sychenko Elena Vyacheslavovna – PhD (University of Catania, Italy), Associate Professor of the Department of Labor Law of St. Petersburg State University, 199034, St. Petersburg, 22 line V.O., 7. e.sychenko@mail.ru (

Denis Vasilyevich Danilenko - Doctor of Law (France), editor-in-chief of the journals "Law and Politics" and "International Law and International Organizations", Executive Director of the academic publishing group "NOTA BENE" (NB-MEDIA LLC). 115114, Moscow, Paveletskaya Embankment, 6A, office 211.

Sergey Yuryevich Marochkin - Professor, Doctor of Law, Honored Lawyer of the Russian Federation, Director of the Institute of State and Law of Tyumen State University. 10 Semakova str., Tyumen, 625003, Russia, Institute of State and Law

Nagan Winston Percival - Doctor of Law, Professor of Law at the University of Florida (Levin School of Law), Director of the Institute of Human Rights, Peace and Development, Professor of Anthropology at Brasenose College (Oxford), Member of the Royal Society of the Arts (London), member of the Commission on Constitutional Issues of South Africa (USA). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

Narutto Svetlana Vasilyevna – Doctor of Law, Professor of the Department of Constitutional and Municipal Law of the Kutafin Moscow State Law University (MGUA), 125993. Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str. 9, svetananarutto@yandex.ru

Efimenko Dmitry Borisovich – Doctor of Technical Sciences, Associate Professor at the Department of Transport Telematics, Moscow Automobile and Road State Technical University (MADI), Dean of the Faculty of Logistics and General Transport Problems, Head of the Department "Legal and Customs Regulation in Transport" MADI, 125319. Moscow, Leningradsky ave., 64, office 207I. ed2002@mail.ru

Nikolaichuk Olga Alekseevna – Doctor of Economics, Professor of the Department of Economic Theory, Financial University under the Government of the Russian Federation, 125993,

Moscow, GSP-3, Leningradsky Prospekt, 49, 18111959@mail.ru

Nikolay Dmitrievich Gomonov – Doctor of Law, Professor, North-Western Institute (branch) Moscow University of Humanities and Economics, Dean of the Faculty of Law, 183052, Murmansk, ave. Kola, 51, Gomonov.Nikolay@mail.ru

Ovcharov Anton Olegovich – Doctor of Economics, Associate Professor, National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky, 603950, Nizhny Novgorod, Gagarin Avenue, 23, anton19742006@yandex.ru

Artemov Nikolay Mikhailovich – Doctor of Law, Professor of the Department of Financial Law and Accounting of the Moscow State Law Academy named after O.E. Kutafin. 123995. Russia, Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str., 9.

Bazhenov Alexander Alexandrovich – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, General Director of AUDIT PROFESSIONAL LLC, Chief Auditor (unified audit), authorized expert on quality control, member of the SRO "Russian Union of Auditors" (Association), consultant on taxes and fees of the I category, member of the NP "Chamber of Tax Consultants", professional accountant, full member of the IPB of Russia

Vinnitsky Danil Vladimirovich – Doctor of Law, Professor, Head of the Department of Financial Law of the Ural State Law Academy, member of the Presidium of the International Association of Financial Law, Chairman of the Ural Branch. 620137. Russia, Yekaterinburg, Komsomolskaya str., 21.

Kashin Vladimir Anatolyevich – Doctor of Economics, Professor of the Department of Tax Administration and Legal Regulation of the RosNOU Tax Institute, State Adviser of the Tax Service of the II rank. 123308. Russia, Moscow, 3rd Khoroshevskaya str., 2, building 1.

Natalia Lopashenko – Doctor of Law, Professor, Director of the Saratov Center for the Study of Organized Crime and Corruption; Professor of the Department of Criminal and Penal Enforcement Law of the Saratov State Academy of Law; expert of the Legal Department of the State Duma of the Russian Federation. 410056. Russia, Saratov, Saratov State Academy of Law, Volskaya str., 1, building No. 5, room 716

Nadezhda Petrovna Melnikova – Candidate of Economic Sciences, Professor, Deputy Head of the Department "Taxes and Taxation" of the Financial University under the Government of the Russian Federation. 125993. Russia, Moscow, Leningradsky Prospekt, 49.

Vera Anatolyevna Parygina – Candidate of Law, Professor of the Department of State and Legal Disciplines of the International Academy of Entrepreneurship; Deputy Head, Head of the Department for the Protection of Taxpayers' Rights of the law Firm "JUSTINA-YUG"; expert consultant of the National Institute of Public Finance in Atlanta (Atlanta, USA). 121170. Russia, Moscow, Victory Square, 2, building 2.

Natalia Poponova – Candidate of Economic Sciences, Professor of the Department of Tax Control and Inspections of Financial and Economic Activities of the Academy of Economic Security of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 141220. Russia, Moscow, Kolskaya str., 2.

Tolstopyatenko Gennady Petrovich – Doctor of Law, Professor, Dean of the International Law Faculty of the Moscow State Institute of International Relations (University) Ministry of Foreign Affairs of Russia. 119454. 76 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Tyutyuryukov Nikolay Nikolaevich – Doctor of Economics, Associate Professor of the

Department of Public Sector Management of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Dmitry E. Fadeev - PhD in Law, Deputy Director of the Department of Legislation of the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation, member of the International Association of Financial Law. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Tsindeliani Imeda Anatolyevich - Candidate of Law, Deputy Head of the Department of Financial Law of the Russian Academy of Justice. 117418. 69 Novocheremushkinskaya str., building "A", Moscow, Russia.

Kostenko Nikolay Ivanovich - Doctor of Law, Professor, Kuban State University, Department of International Law, 350915, Russia, Krasnodar Territory, Krasnodar, Vostochno-Kruglikovskaya str., 76/4, block 133 Mobile phone: 89898097123

Lyudmila Kormishkina - Doctor of Economics, Professor, Head of the Department, Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

Kormishkin Evgeny Danilovich - Doctor of Economics, Professor of the Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

Redkous Vladimir Mikhailovich - Doctor of Law, Professor, leading researcher of the Sector of Administrative Law and Administrative Process of the IGP RAS, Professor of the Department of UDPOP of the Central School of Management of the Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 10 Znamenka str., Moscow, 119019, E-mail: rwmMos@rambler.ru

Ishchuk Tatiana Leonidovna - Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Department of Finance and Accounting of the Institute of Economics and Management of the National Research Tomsk State University (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) tana.itl@mail.ru

Ayupova Zaure Karimovna - Doctor of Law, Kazakh National University, Professor, 050020, Kazakhstan, Almaty, ul. Taimanova, 222, sq. 16, zaure567@yandex.ru

Bobrova Anna Vladimirovna - Doctor of Economics, Bzhno-Ural State University (National Research University), Professor, 454090, Russia, Chelyabinsk region, Chelyabinsk, MOPRa Square, 9, sq. 42, ms.Bobrova_AV@mail.ru

Borovikova Elena Vladimirovna - Doctor of Economics, Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation, Professor, 111538, Russia, Moscow, Moscow and MO, 41 Veshnyakovskaya str., sq. 97, budget105@mail.ru

Burda Alexey Grigorievich - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin", Head of the Department of Economic Cybernetics, 350044, Russia, Krasnodar Krai, Krasnodar, Kalinin str., 13, building 44, sq. 9, agburda@mail.ru

Efremova Tatiana Aleksandrovna - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "N.P. Ogarev National Research Mordovian State University", Professor of the Department of Finance and Credit, 430011, Russia, Republic of the Republic of Mordovia, Saransk, 42 Stepan Razin str., sq. 87, efrta@mail.ru

Kobets Pyotr Nikolaevich - Doctor of Law, "All-Russian Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation", Chief Researcher of the Department of Scientific Information, Training of Scientific Personnel and Ensuring the activities of Scientific Councils of the Center for Organizational Support of Scientific Activity, 121069, Russia, Moscow, Povarskaya str., 25, p. 1, pkobets37@rambler.ru

Ledeneva Marina Viktorovna - Doctor of Economics, Volgograd Branch of Plekhanov Russian University of Economics, Professor of the Department of Management and Marketing, ANO VO "Volgograd Institute of Business", Professor of the Department of Economics and Management, 404127, Russia, Volgograd region, Volzhsky, Druzhby str., 45, sq. 121, mledenjova@yandex.ru

Anton Dmitrievich Murzin - Doctor of Technical Sciences, Southern Federal University, Associate Professor, Deputy Dean of the Faculty of Management, Don State Technical University, Associate Professor, Plekhanov Russian University of Economics, Professor, 344012, Russia, Rostov Region, Rostov-on-Don, Bolshaya Sadovaya str., 105/42, office 216, admurzin@yandex.ru

Ovcharov Anton Olegovich - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky", Professor of Accounting Department, Chief Researcher of the Center for Macro and Microeconomics, 603135, Russia, Nizhny Novgorod, prospekt Lenina str., 45 building 3, sq. 47, anton19742006@yandex.ru

Roshchupkina Violetta Viktorovna - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "North Caucasus Federal University" , Professor, 355000, Russia, Stavropol Territory, Stavropol, General Margelov str., 7/1, sq. 149, vroshchupkina@ncfu.ru

Требования к статьям

Журнал является научным. Направляемые в издательство статьи должны соответствовать тематике журнала (с его рубрикатором можно ознакомиться на сайте издательства), а также требованиям, предъявляемым к научным публикациям.

Рекомендуемый объем от 12000 знаков.

Структура статьи должна соответствовать жанру научно-исследовательской работы. В ее содержании должны обязательно присутствовать и иметь четкие смысловые разграничения такие разделы, как: предмет исследования, методы исследования, апелляция к оппонентам, выводы и научная новизна.

Не приветствуется, когда исследователь, трактуя в статье те или иные научные термины, вступает в заочную дискуссию с авторами учебников, учебных пособий или словарей, которые в узких рамках подобных изданий не могут широко излагать свое научное воззрение и заранее оказываются в проигрышном положении. Будет лучше, если для научной полемики Вы обратитесь к текстам монографий или диссертационных работ оппонентов.

Не превращайте научную статью в публицистическую: не наполняйте ее цитатами из газет и популярных журналов, ссылками на высказывания по телевидению.

Ссылки на научные источники из Интернета допустимы и должны быть соответствующим образом оформлены.

Редакция отвергает материалы, напоминающие реферат. Автору нужно не только продемонстрировать хорошее знание обсуждаемого вопроса, работ ученых, исследовавших его прежде, но и привнести своей публикацией определенную научную новизну.

Не принимаются к публикации избранные части из диссертаций, книг, монографий, поскольку стиль изложения подобных материалов не соответствует журнальному жанру, а также не принимаются материалы, публиковавшиеся ранее в других изданиях.

В случае отправки статьи одновременно в разные издания автор обязан известить об этом редакцию. Если он не сделал этого заблаговременно, рискует репутацией: в дальнейшем его материалы не будут приниматься к рассмотрению.

Уличенные в плагиате попадают в «черный список» издательства и не могут рассчитывать на публикацию. Информация о подобных фактах передается в другие издательства, в ВАК и по месту работы, учебы автора.

Статьи представляются в электронном виде только через сайт издательства <http://www.e-notabene.ru> кнопка "Авторская зона".

Статьи без полной информации об авторе (соавторах) не принимаются к рассмотрению, поэтому автор при регистрации в авторской зоне должен ввести полную и корректную информацию о себе, а при добавлении статьи - о всех своих соавторах.

Не набирайте название статьи прописными (заглавными) буквами, например: «ИСТОРИЯ КУЛЬТУРЫ...» — неправильно, «История культуры...» — правильно.

При добавлении статьи необходимо прикрепить библиографию (минимум 10–15 источников, чем больше, тем лучше).

При добавлении списка использованной литературы, пожалуйста, придерживайтесь следующих стандартов:

- [ГОСТ 7.1-2003 Библиографическая запись. Библиографическое описание. Общие требования и правила составления.](#)
- [ГОСТ 7.0.5-2008 Библиографическая ссылка. Общие требования и правила составления](#)

В каждой ссылке должен быть указан только один диапазон страниц. В теле статьи ссылка на источник из списка литературы должна быть указана в квадратных скобках, например, [1]. Может быть указана ссылка на источник со страницей, например, [1, с. 57], на группу источников, например, [1, 3], [5-7]. Если идет ссылка на один и тот же источник, то в теле статьи нумерация ссылок должна выглядеть так: [1, с. 35]; [2]; [3]; [1, с. 75-78]; [4]....

А в библиографии они должны отображаться так:

[1]

[2]

[3]

[4]....

Постраничные ссылки и сноски запрещены. Если вы используете сноску, не содержащую ссылку на источник, например, разъяснение термина, включите сноску в текст статьи.

После процедуры регистрации необходимо прикрепить аннотацию на русском языке, которая должна состоять из трех разделов: Предмет исследования; Метод, методология исследования; Новизна исследования, выводы.

Прикрепить 10 ключевых слов.

Прикрепить саму статью.

Требования к оформлению текста:

- Кавычки даются уголками (« ») и только кавычки в кавычках — лапками (" ").
- Тире между датами дается короткое (Ctrl и минус) и без отбивок.
- Тире во всех остальных случаях дается длинное (Ctrl, Alt и минус).
- Даты в скобках даются без г.: (1932–1933).
- Даты в тексте даются так: 1920 г., 1920-е гг., 1540–1550-е гг.
- Недопустимо: 60-е гг., двадцатые годы двадцатого столетия, двадцатые годы XX столетия, 20-е годы XX столетия.
- Века, король такой-то и т.п. даются римскими цифрами: XIX в., Генрих IV.
- Инициалы и сокращения даются с пробелом: т. е., т. д., М. Н. Иванов. Неправильно: М.Н. Иванов, М.Н. Иванов.

ВСЕ СТАТЬИ ПУБЛИКУЮТСЯ В АВТОРСКОЙ РЕДАКЦИИ.

По вопросам публикации и финансовым вопросам обращайтесь к администратору Зубковой Светлане Вадимовне

E-mail: info@nbpublish.com

или по телефону +7 (966) 020-34-36

Подробные требования к написанию аннотаций:

Аннотация в периодическом издании является источником информации о содержании статьи и изложенных в ней результатах исследований.

Аннотация выполняет следующие функции: дает возможность установить основное

содержание документа, определить его релевантность и решить, следует ли обращаться к полному тексту документа; используется в информационных, в том числе автоматизированных, системах для поиска документов и информации.

Аннотация к статье должна быть:

- информативной (не содержать общих слов);
- оригинальной;
- содержательной (отражать основное содержание статьи и результаты исследований);
- структурированной (следовать логике описания результатов в статье);

Аннотация включает следующие аспекты содержания статьи:

- предмет, цель работы;
- метод или методологию проведения работы;
- результаты работы;
- область применения результатов; новизна;
- выводы.

Результаты работы описывают предельно точно и информативно. Приводятся основные теоретические и экспериментальные результаты, фактические данные, обнаруженные взаимосвязи и закономерности. При этом отдается предпочтение новым результатам и данным долгосрочного значения, важным открытиям, выводам, которые опровергают существующие теории, а также данным, которые, по мнению автора, имеют практическое значение.

Выводы могут сопровождаться рекомендациями, оценками, предложениями, гипотезами, описанными в статье.

Сведения, содержащиеся в заглавии статьи, не должны повторяться в тексте аннотации. Следует избегать лишних вводных фраз (например, «автор статьи рассматривает...», «в статье рассматривается...»).

Исторические справки, если они не составляют основное содержание документа, описание ранее опубликованных работ и общеизвестные положения в аннотации не приводятся.

В тексте аннотации следует употреблять синтаксические конструкции, свойственные языку научных и технических документов, избегать сложных грамматических конструкций.

Гонорары за статьи в научных журналах не начисляются.

Цитирование или воспроизведение текста, созданного ChatGPT, в вашей статье

Если вы использовали ChatGPT или другие инструменты искусственного интеллекта в своем исследовании, опишите, как вы использовали этот инструмент, в разделе «Метод» или в аналогичном разделе вашей статьи. Для обзоров литературы или других видов эссе, ответов или рефератов вы можете описать, как вы использовали этот инструмент, во введении. В своем тексте предоставьте prompt - командный вопрос, который вы использовали, а затем любую часть соответствующего текста, который был создан в ответ.

К сожалению, результаты «чата» ChatGPT не могут быть получены другими читателями, и хотя невозстановимые данные или цитаты в статьях APA Style обычно цитируются как личные сообщения, текст, сгенерированный ChatGPT, не является сообщением от человека.

Таким образом, цитирование текста ChatGPT из сеанса чата больше похоже на совместное использование результатов алгоритма; таким образом, сделайте ссылку на автора алгоритма записи в списке литературы и приведите соответствующую цитату в тексте.

Пример:

На вопрос «Является ли деление правого полушария левого полушария реальным или метафорой?» текст, сгенерированный ChatGPT, показал, что, хотя два полушария мозга в некоторой степени специализированы, «обозначение, что люди могут быть охарактеризованы как «левополушарные» или «правополушарные», считается чрезмерным упрощением и популярным мифом» (OpenAI, 2023).

Ссылка в списке литературы

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat>

Вы также можете поместить полный текст длинных ответов от ChatGPT в приложение к своей статье или в дополнительные онлайн-материалы, чтобы читатели имели доступ к точному тексту, который был сгенерирован. Особенно важно задокументировать точный созданный текст, потому что ChatGPT будет генерировать уникальный ответ в каждом сеансе чата, даже если будет предоставлен один и тот же командный вопрос. Если вы создаете приложения или дополнительные материалы, помните, что каждое из них должно быть упомянуто по крайней мере один раз в тексте вашей статьи в стиле APA.

Пример:

При получении дополнительной подсказки «Какое представление является более точным?» в тексте, сгенерированном ChatGPT, указано, что «разные области мозга работают вместе, чтобы поддерживать различные когнитивные процессы» и «функциональная специализация разных областей может меняться в зависимости от опыта и факторов окружающей среды» (OpenAI, 2023; см. Приложение А для полной расшифровки). .

Ссылка в списке литературы

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat> Создание ссылки на ChatGPT или другие модели и программное обеспечение ИИ

Приведенные выше цитаты и ссылки в тексте адаптированы из шаблона ссылок на программное обеспечение в разделе 10.10 Руководства по публикациям (Американская психологическая ассоциация, 2020 г., глава 10). Хотя здесь мы фокусируемся на ChatGPT, поскольку эти рекомендации основаны на шаблоне программного обеспечения, их можно адаптировать для учета использования других больших языковых моделей (например, Bard), алгоритмов и аналогичного программного обеспечения.

Ссылки и цитаты в тексте для ChatGPT форматируются следующим образом:

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat>

Цитата в скобках: (OpenAI, 2023)

Описательная цитата: OpenAI (2023)

Давайте разберем эту ссылку и посмотрим на четыре элемента (автор, дата, название и

источник):

Автор: Автор модели OpenAI.

Дата: Дата — это год версии, которую вы использовали. Следуя шаблону из Раздела 10.10, вам нужно указать только год, а не точную дату. Номер версии предоставляет конкретную информацию о дате, которая может понадобиться читателю.

Заголовок. Название модели — «ChatGPT», поэтому оно служит заголовком и выделено курсивом в ссылке, как показано в шаблоне. Хотя OpenAI маркирует уникальные итерации (например, ChatGPT-3, ChatGPT-4), они используют «ChatGPT» в качестве общего названия модели, а обновления обозначаются номерами версий.

Номер версии указан после названия в круглых скобках. Формат номера версии в справочниках ChatGPT включает дату, поскольку именно так OpenAI маркирует версии. Различные большие языковые модели или программное обеспечение могут использовать различную нумерацию версий; используйте номер версии в формате, предоставленном автором или издателем, который может представлять собой систему нумерации (например, Версия 2.0) или другие методы.

Текст в квадратных скобках используется в ссылках для дополнительных описаний, когда они необходимы, чтобы помочь читателю понять, что цитируется. Ссылки на ряд общих источников, таких как журнальные статьи и книги, не включают описания в квадратных скобках, но часто включают в себя вещи, не входящие в типичную рецензируемую систему. В случае ссылки на ChatGPT укажите дескриптор «Большая языковая модель» в квадратных скобках. OpenAI описывает ChatGPT-4 как «большую мультимодальную модель», поэтому вместо этого может быть предоставлено это описание, если вы используете ChatGPT-4. Для более поздних версий и программного обеспечения или моделей других компаний могут потребоваться другие описания в зависимости от того, как издатели описывают модель. Цель текста в квадратных скобках — кратко описать тип модели вашему читателю.

Источник: если имя издателя и имя автора совпадают, не повторяйте имя издателя в исходном элементе ссылки и переходите непосредственно к URL-адресу. Это относится к ChatGPT. URL-адрес ChatGPT: <https://chat.openai.com/chat>. Для других моделей или продуктов, для которых вы можете создать ссылку, используйте URL-адрес, который ведет как можно более напрямую к источнику (т. е. к странице, на которой вы можете получить доступ к модели, а не к домашней странице издателя).

Другие вопросы о цитировании ChatGPT

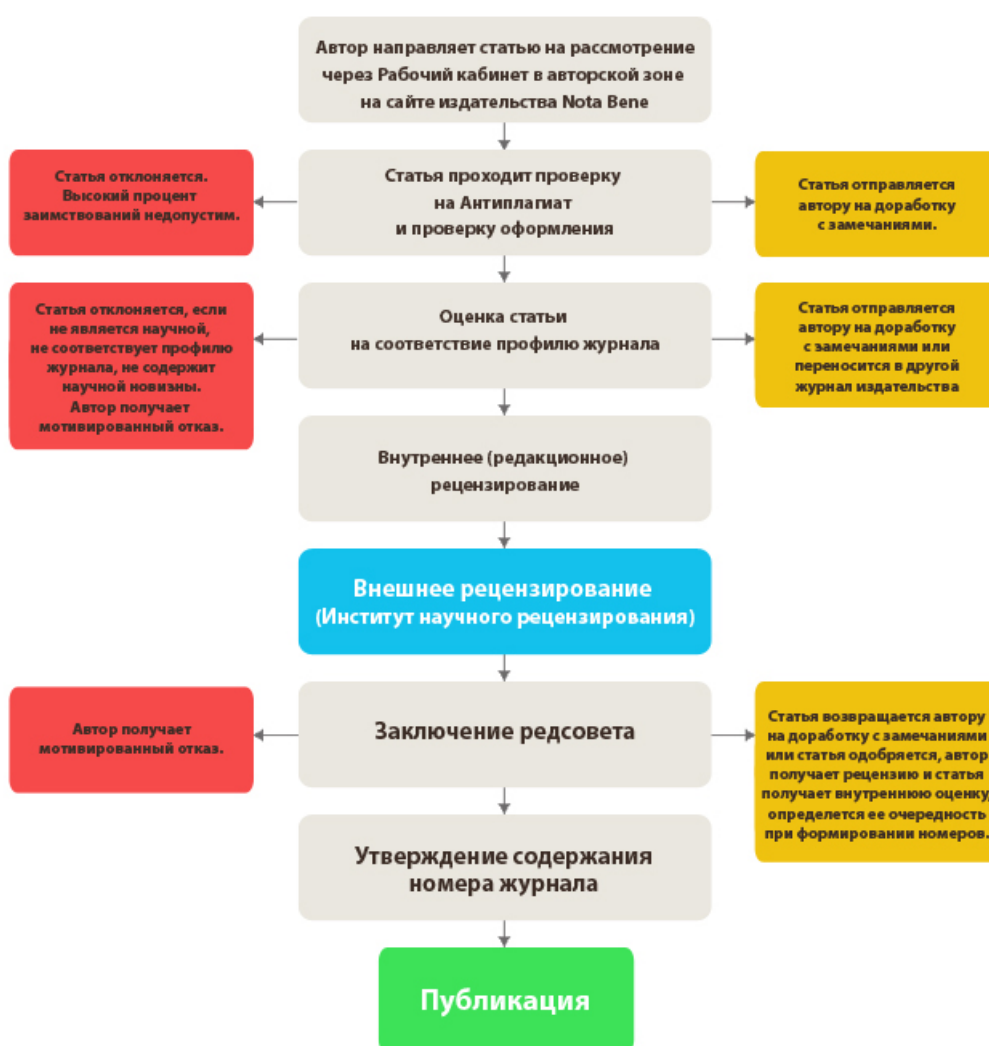
Вы могли заметить, с какой уверенностью ChatGPT описал идеи латерализации мозга и то, как работает мозг, не ссылаясь ни на какие источники. Я попросил список источников, подтверждающих эти утверждения, и ChatGPT предоставил пять ссылок, четыре из которых мне удалось найти в Интернете. Пятая, похоже, не настоящая статья; идентификатор цифрового объекта, указанный для этой ссылки, принадлежит другой статье, и мне не удалось найти ни одной статьи с указанием авторов, даты, названия и сведений об источнике, предоставленных ChatGPT. Авторам, использующим ChatGPT или аналогичные инструменты искусственного интеллекта для исследований, следует подумать о том, чтобы сделать эту проверку первоисточников стандартным процессом. Если источники являются реальными, точными и актуальными, может быть лучше прочитать эти первоисточники, чтобы извлечь уроки из этого исследования, и перефразировать или процитировать эти статьи, если применимо, чем использовать их интерпретацию модели.

Материалы журналов включены:

- в систему Российского индекса научного цитирования;
- отображаются в крупнейшей международной базе данных периодических изданий Ulrich's Periodicals Directory, что гарантирует значительное увеличение цитируемости;
- Всем статьям присваивается уникальный идентификационный номер Международного регистрационного агентства DOI Registration Agency. Мы формируем и присваиваем всем статьям и книгам, в печатном, либо электронном виде, оригинальный цифровой код. Префикс и суффикс, будучи прописанными вместе, образуют определяемый, цитируемый и индексируемый в поисковых системах, цифровой идентификатор объекта — digital object identifier (DOI).

[Отправить статью в редакцию](#)

Этапы рассмотрения научной статьи в издательстве NOTA BENE.



Содержание

Хохлова А.Д. Стабильность и разумная предсказуемость налогового законодательства в России: правовые механизмы и проблемы обеспечения	1
Темирбулатова Ф.А. Экстраординарные налогово-правовые меры обеспечения экономической безопасности России: актуальная практика	19
Пьянова М.В. Налоговые условия для предпринимательства в особых экономических зонах и территориях опережающего социально-экономического развития	36
Пугачев А.А. Принцип справедливости подоходного налогообложения: ретроспектива экономической мысли и реализация в рамках налоговой реформы – 2025	54
Золотов А.А. Меры налогового стимулирования производственных предприятий в России: проблемы и перспективные направления	70
Трапезников А.И. Доказывание искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса	85
Секретарёв Р.В. Налоговые риски искусственного дробления бизнеса: анализ судебной практики 2024 – 2025 годов	112
Грошев С.А. Налогово-правовые аспекты обращения обеспеченного рублем стейблкоина A7A5 в системе цифровых прав Российской Федерации	127
Англоязычные метаданные	142

Contents

Khokhlova A.D. Stability and Reasonable Predictability of Russian Tax Legislation: Legal Mechanisms and Enforcement Issues	1
Temirbulatova F.A. Extraordinary Tax Law Measures for Ensuring Economic Security of Russia: Contemporary Practice	19
Pianova M.V. Tax conditions for entrepreneurship in special economic zones and territories of advanced social and economic development.	36
Pugachev A.A. The principle of equity in income taxation: a retrospective of economic thought and implementation within the framework of tax reform - 2025.	54
Zolotov A.A. International aspects of taxation of manufacturing organizations	70
Trapeznikov A.I. Proving the artificial structure of the business model when splitting a business	85
Sekretaryov R.V. Tax risks of artificial business fragmentation: analysis of judicial practice in 2024 - 2025	112
Groshev S.A. Tax and legal framework for the ruble-backed stablecoin A7A5 within the digital rights system of the Russian Federation	127
Metadata in english	142

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Хохлова А.Д. Стабильность и разумная предсказуемость налогового законодательства в России: правовые механизмы и проблемы обеспечения // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.75938 EDN: WDEKJC URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75938

Стабильность и разумная предсказуемость налогового законодательства в России: правовые механизмы и проблемы обеспечения

Хохлова Алина Дмитриевна

ORCID: 0000-0003-4669-0978

ассистент кафедры публичной политики и истории государства и права юридического института
Федерального государственного автономного учреждения высшего образования "Российский
университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы"
аспирант кафедры конституционного права и конституционного судопроизводства Российского
университета дружбы народов им. П. Лумумбы

117198, Россия, г. Москва, Обручевский р-н, ул. Миклухо-Маклая, д. 6

✉ khokhlova_ad@pfur.ru



[Статья из рубрики "Прогнозирование и планирование в налогообложении"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.5.75938

EDN:

WDEKJC

Дата направления статьи в редакцию:

18-09-2025

Дата публикации:

02-10-2025

Аннотация: Предметом настоящего исследования выступают правовые механизмы, обеспечивающие стабильность и разумную предсказуемость налогового законодательства Российской Федерации, что имеет принципиальное значение для реализации конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства. Исследование охватывает анализ нормативных основ налогового права, закрепляющих требования правовой определенности и запрета произвольного изменения налоговых обязательств, а также специальных механизмов, направленных на поддержание устойчивости правового регулирования в условиях динамичной

экономической среды. В фокусе исследования находятся такие правовые конструкции, как закрепление переходных периодов при изменении налогового законодательства, применение стабилизационных оговорок в инвестиционных соглашениях и действие конституционного запрета на придание законам обратной силы, если это ухудшает положение налогоплательщиков. Целью работы является не только выявление и систематизация указанных механизмов, но и оценка их практической эффективности и определение направлений совершенствования законодательства, которые способны повысить предсказуемость налоговой системы. Методологическая база исследования включает совокупность общенаучных и специальных юридических методов: формально-юридический анализ нормативных актов и судебных решений, сравнительно-правовой метод для сопоставления отечественных и зарубежных практик обеспечения стабильности налогового регулирования, а также системный и структурно-функциональный подходы, позволившие выявить взаимосвязь и эффективность отдельных правовых механизмов в их совокупности. Научная новизна работы заключается в комплексной оценке механизмов стабильности налогового законодательства сквозь призму принципа поддержания доверия к закону. В результате проведенного анализа установлено, что хотя в России предусмотрены ключевые гарантии – переходные периоды, стабилизационные оговорки и запрет обратной силы налоговых законов, – их реализация сталкивается с существенными трудностями. Наблюдается отсутствие единообразных критериев достаточной продолжительности переходных периодов, ограниченный и фрагментарный характер стабилизационных оговорок, а также практика обхода запрета обратной силы путем принятия так называемых «уточняющих» поправок. Судебная практика демонстрирует тенденцию к приоритизации фискальных интересов государства в ущерб принципу правовой определенности, что негативно сказывается на уровне доверия налогоплательщиков. Выводы исследования сводятся к необходимости закрепления на законодательном уровне минимальных переходных сроков для наиболее чувствительных налоговых изменений, разработке критериев допустимости ретроспективных поправок, а также усилению прозрачности налоговой политики.

Ключевые слова:

стабильность налогового законодательства, предсказуемость налогового законодательства, принцип правовой определенности, Конституционный Суд РФ, законодательные инициативы, налоговая политика, инвестиционный климат, стабилизационная оговорка, обратная сила закона, законные ожидания налогоплательщиков

Введение

Стабильность и предсказуемость правового регулирования налогообложения являются ключевыми условиями для поддержания доверия граждан к закону и действиям публичной власти. Частые и непоследовательные изменения налогового законодательства без достаточных переходных периодов снижают уверенность налогоплательщиков в неизменности правил игры и затрудняют долгосрочное планирование хозяйственной деятельности. Данная проблема признается исследователями: так, например, в работе И. А. Головизиной и М. Г. Шарафутдинова обсуждаются объективные причины динамичности российского налогового законодательства (международная интеграция, миграция, необходимость развития

инноваций). Авторы отмечают, что фрагментарные и частые изменения заставляют малый и средний бизнес постоянно отслеживать корректировки, что мешает долгосрочному планированию^[1]. При этом они подчеркивают: абсолютная стабильность – лишь идеал, государству необходимо обеспечивать баланс гибкости и стабильности в чётко определённых рамках.

Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям властей вытекает из конституционных начал верховенства права и правовой определенности, которая, как подчеркивает М. А. Городилов, является важнейшим атрибутом налоговых отношений^[2] и обеспечивает предсказуемость поведения участников. Он отмечает, что неопределённость налогового правового регулирования приводит к избыточному давлению со стороны фискальных органов и превращает налог в «квазизаконоуловительный» механизм изъятия частной собственности без должных оснований. В этой связи **актуальность исследования** обусловлена необходимостью обеспечения разумной предсказуемости и стабильности налоговых норм в условиях динамичной экономической среды в целях поддержания доверия граждан к закону и действиям государства и выполнения государством своих фискальных обязательств без ущемления законных ожиданий налогоплательщиков и чрезмерного ограничения их прав.

Цель работы – определить содержание и оценить эффективность ключевых правовых механизмов, направленных на обеспечение стабильности и предсказуемости налогового регулирования в Российской Федерации, а также выявить проблемы их реализации с точки зрения принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям властей.

Научная новизна исследования состоит в комплексном анализе конституционно-правовых основ стабильности налогового законодательства и практики их применения, включая недавние прецеденты судебной практики и законодательные инициативы (например, связанные с внедрением международных налоговых стандартов), вскрывающие недостатки действующего регулирования. **Методологическая база** исследования включает в себя *методы сравнительного правоведения*, использование которых позволило сопоставить отечественные механизмы обеспечения стабильности с зарубежными подходами, *формально-юридический метод*, с помощью которого был осуществлен анализ нормативных правовых актов и судебных решений, а также *системный подход* к оценке взаимодействия различных правовых средств в налоговой сфере. **Структура работы** обусловлена поставленной целью: во введении обоснованы актуальность, цель, новизна и методология; основная часть содержит последовательное изложение правовых механизмов обеспечения стабильности налогового регулирования и анализ проблем их реализации на практике; в выводах формулируются итоговые положения и предложения.

Стабильность и разумная предсказуемость налогового законодательства: основные правовые механизмы и проблемы их функционирования

Стабильность налогового законодательства является важнейшей гарантией реализации принципа правовой определенности. От того, насколько предсказуемы налоговые нормы, напрямую зависит возможность налогоплательщиков планировать свою хозяйственную деятельность, оценивать экономические риски и принимать долгосрочные инвестиционные решения. Изменчивость и непоследовательность налоговых правил подрывают доверие к государству и препятствуют развитию устойчивых правовых ожиданий: С. А. Габышев и А. А. Муталиева отмечают, что стабильность налогового законодательства является ключевым фактором инвестиционного климата: частые изменения увеличивают финансовые риски и вызывают неопределённость в стратегиях

компаний, что особенно вредит малому бизнесу, снижая доверие инвесторов^[3]. Как подчеркивается зарубежными исследователями, стабильность нормативных условий прямо связана с доверием граждан. Так, Л. Этель (L. Etel) отмечает, что «стабильность закона является одним из предпосылок принципа доверия»^[4]. В исследовательском отчёте W.R. Avis для GSDRC подчёркивается, что налоговая система способствует формированию доверия между государством и налогоплательщиками; программы реформ должны быть нацелены на укрепление доверия и учитывать местный контекст. В литературе также отмечается, что налоговая система может играть ключевую роль в укреплении государственности и обеспечении стабильности, если обеспечивает прозрачность, диалог и справедливое распределение бремени^[5]. Именно поэтому в российской правовой системе закреплён целый ряд механизмов, направленных на обеспечение разумной стабильности налогообложения, которые подлежат последовательному рассмотрению и оценке с точки зрения их эффективности.

Во-первых, важнейшим механизмом является *требование предоставления адаптационного (переходного) периода* при внесении изменений в налоговое законодательство, ухудшающих положение частных лиц (Постановление Конституционного Суда РФ от 29.01.2004 № 2-П; Определение Конституционного Суда РФ от 28.09.2021 № 1733-О). Данный принцип фактически вытекает из конституционных начал правовой определенности и недопустимости действия с обратной силой законов, даже несмотря на отсутствие прямого закрепления самого принципа и конкретных сроков в Конституции РФ. Конституционный Суд РФ, развивая эти начала, придал требованию разумного переходного периода конституционно-правовое значение. В сфере налогообложения принцип запрета на немедленное вступление в силу акта законодательства, ухудшающего положение частного субъекта, выражается в требовании законно установленного налога и сбора, включающего в том числе особый порядок введения в действие актов законодательства о налогах и сборах, существующий для того, чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования (Постановления Конституционного Суда РФ от 19.06.2003 № 11-П; от 30.01.2001 № 2-П). Для нормативных правовых актов субъектов РФ и муниципальных образований Налоговый кодекс РФ устанавливает еще более строгие сроки введения новых налоговых норм, аналогичные ограничения распространяются и на подзаконные акты, если их исполнение влияет на налоговые обязательства налогоплательщиков (например, акты об утверждении кадастровой стоимости объектов недвижимости, используемой при расчете имущественного налога) (Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2013 № 17-П; Определения Конституционного Суда РФ от 03.02.2010 № 165-О-О, от 17.11.2011 № 1571-О-О). Более того, требование предусмотреть время для адаптации распространяется и на изменение сложившейся правоприменительной практики: Конституционный Суд РФ указал, что даже изменение официального толкования налогового законодательства должно сопровождаться разумным переходным периодом, исключающим внезапное ухудшение положения налогоплательщиков (Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П).

Конституционный Суд Российской Федерации отмечает, что «все обстоятельства, позволяющие определить достаточную продолжительность того или иного переходного периода, подлежат тщательному выяснению» (Информация Конституционного Суда РФ "Методологические аспекты конституционного контроля (к 30-летию Конституционного Суда Российской Федерации)" (одобрено решением Конституционного Суда РФ от 19.10.2021)) и оценке с учетом соотношения принципов правовой определенности, поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, специфики

регулируемых отношений, **не конкретизируя при этом критерии, позволяющие говорить о достаточности переходного периода.** В ранних решениях Конституционного Суда отмечалось, что недопустимо вступление в силу акта о налогах ранее одного месяца со дня публикации (Определения Конституционного Суда РФ от 08.04.2003 № 159-О, от 10.07.2003 № 291-О). Впоследствии Суд в отдельных постановлениях оценивал достаточность более длительных сроков: так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 15.02.2016 г. № 3-П сделан вывод, что менее **четырёх месяцев** недостаточно для адаптации участников гражданского оборота к новым правилам исчисления сроков исковой давности по налоговым требованиям. В то же время в другом деле Конституционный Суд РФ признал **два с половиной месяца** вполне достаточными для адаптации льготной категории налогоплательщиков (пенсионеров) к изменениям налоговой льготы: анализируя закон Челябинской области, принятый 30.09.2008 г. и вступивший в силу с 01.01.2009 г., Суд указал, что такой переходный период не нарушает принцип поддержания доверия к закону и действиям государства. Аналогично Суд оценил как допустимый переходный период, установленный в отношении вступления в силу Федерального закона от 04.10.2014 г. № 284-ФЗ, изменяющего условия пользования налоговой льготой для граждан, имеющих статус лица, выполнявшего интернациональный долг в Афганистане, который был принят 04.10.2014 г., доведен до всеобщего сведения 06.10.2014 г., а вступил в силу с начала 2015 года (Определение Конституционного Суда РФ от 30.01.2020 № 43-О).

В свою очередь Верховный Суд РФ, рассматривая вопрос о законности региональных новелл, также поддержал умеренно продолжительный адаптационный срок: например, отказывая в отмене изменений в закон Тульской области от 16.07.2012 г. № 1785-ЗТО, ВС РФ указал, что переходный период около **пяти месяцев** с момента опубликования закона является достаточным для налогоплательщиков, ранее пользовавшихся льготой, чтобы приспособиться к новым условиям налогообложения (Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 11.02.2015 № 38-АПГ14-З).

Вместе с тем анализ судебной практики показывает отсутствие единообразия в определении минимально необходимой продолжительности переходного периода – суды оценивают достаточность срока с учётом конкретных обстоятельств дела и категории налогоплательщиков. Важно подчеркнуть, что даже формально закреплённые минимальные требования (например, месячный срок от публикации до вступления в силу акта) на практике порой не соблюдаются. В некоторых случаях нормативные правовые акты, влияющие на налоговые обязательства, вводились в действие практически немедленно, что создавало для налогоплательщиков ситуацию неопределённости. Например, отдельные подзаконные акты, устанавливающие перечни объектов недвижимости для целей налогообложения исходя из кадастровой стоимости, принимались поздно, фактически не оставляя времени на подготовку к возросшей налоговой нагрузке. Конституционный Суд РФ, однако, не всегда усматривает нарушение Конституции в подобных ситуациях. В одном из решений он указал, что налогоплательщики, имеющие в собственности объекты недвижимости, облагаемые исходя из кадастровой стоимости, были заранее осведомлены о возможном увеличении налога, поскольку порядок определения налоговой базы был предусмотрен законом (ст. 378.2 НК РФ) с отсылкой к требованиям ст. 5 НК РФ о вступлении норм в силу (Определение Конституционного Суда РФ от 26.10.2017 № 2462-О). Таким образом, длительность и достаточность переходного периода в российской практике во многом остаются на усмотрение суда, который балансирует между принципом правовой определённости и фактическими обстоятельствами дела. Очевидно, что для повышения эффективности данного механизма необходимо выработать **более четкие критерии**

достаточности переходного срока, соразмерные масштабу и характеру налоговых изменений.

Во-вторых, в российской правовой системе используется *институт стабилизационных (так называемых «дедушкиных») оговорок*, обеспечивающих неизменность условий налогообложения для определённых инвесторов в течение срока реализации инвестиционного проекта. Суть стабилизационной оговорки заключается в том, что на участников специального инвестиционного режима (например, резидентов территорий опережающего развития, участников специальных инвестиционных контрактов, либо соглашений о защите и поощрении капиталовложений) не распространяются изменения налогового законодательства, ухудшающие их положение и принятые после заключения соответствующего соглашения. Данный механизм законодательно закреплён, в частности, в ст. 16 Федерального закона № 488-ФЗ «О промышленной политике...» и в п. 4.1 ст. 5 НК РФ, гарантирующих стабильность налоговой нагрузки и иных обязательных требований на срок действия инвестиционного контракта. Благодаря этим нормам инвестор получает правовую защиту от внезапного ужесточения налоговых условий: он вправе ссылаться на стабилизационную оговорку и не применять новые нормы, ухудшающие его положение, в период действия соглашения. Как отмечает П.С.Алпатов, такая стабилизационная оговорка обеспечивает «переживание закона» при изменении нормативного регулирования на менее благоприятное»^[6].

Стабилизационные оговорки широко используются в международных инвестиционных соглашениях, особенно в развивающихся странах. Исследования показывают, что страны ОЭСР чаще используют более сбалансированные и детализированные стабилизационные оговорки, развивающиеся страны в свою очередь склонны к более широко и абстрактно сформулированным «замораживающим» оговоркам^[7]. Этот принцип призван обеспечить стабильность и предсказуемость налоговых и других условий для инвесторов, что подтверждается в том числе мнением К.А. Писенко, который подчеркивает решающую роль налоговых льгот в успехе публично-частных проектов, отмечая, что при дефиците бюджетных средств и наличии рисков для инвесторов «частная инвестиционная инициатива должна подкрепляться различными стимулирующими мерами», причем среди них особо «большое значение имеют меры налогового стимулирования»^[8]. Предоставление налоговых льгот в рамках государственно-частного партнерства компенсирует возможные финансовые потери и снижает риски, способствуя прибыльности проекта для частного инвестора. Схожие мысли высказывал М.М. Прошунин, который писал, что в современном информационном обществе «институт налогообложения может как выступать правовым средством стимулирования подобных инвестиций, так и блокировать указанные инвестиции»^[9]. Ю. В.Леднева прямо характеризует стабилизационную оговорку как налоговый стимул инвестиционной деятельности, «гарантию неизменности налоговых условий для инвестора и невозможности увеличения налогового бремени субъекта предпринимательской деятельности»^[10].

Между тем действие стабилизационных оговорок имеет свои ограничения и неустранимые риски. Во-первых, такие оговорки обычно охватывают не все возможные изменения законодательства. Закон прямо исключает из сферы стабилизационных гарантий некоторые области регулирования, например изменения в валютном, таможенном законодательстве или в сфере социального обеспечения. Во-вторых, стабилизационная оговорка ограничена сроком действия инвестиционного проекта или соглашения: по его окончании инвестор утрачивает льготный режим и подпадает под

действие общих правил, которые к тому времени могут ухудшиться. В-третьих, существуют сложности правоприменения: контролирующие органы нередко по-своему толкуют условия инвестиционных соглашений, включая требования отдельного учета или критерия объемов вложений, что фактически сужает сферу действия налоговых льгот. Например, даже если СПИК формально содержит стабилизационные условия, налоговый орган может оспорить право инвестора не исполнять новые нормативные требования, заявляя, что данные изменения не подпадают под гарантии оговорки (например, относясь не к налоговым ставкам, а к порядку администрирования, регистрации прав и т.п.). В результате указанные гарантии не всегда обеспечивают полный иммунитет от изменений: стабилизационная оговорка действует лишь *в пределах предусмотренного законом охвата и в течение ограниченного периода*. Более того, при одновременном действии нескольких режимов (налоговых льгот, инвестиционных соглашений) могут возникать коллизии при их толковании. Как предупреждает Д. М. Щекин, попытки отказаться от действия «дедушкиных» оговорок ради фискальных целей «подрывают стабильность в инвестиционной сфере» [\[11, с. 94\]](#).

Современная нормативная ситуация ставит перед институтом стабилизационных оговорок новые вызовы. В контексте реализации международной налоговой инициативы OECD Pillar 2 (глобального минимального налога) Российская Федерация столкнулась с необходимостью корректировки своей налоговой системы. В 2025 г. Минфин России подготовил законопроект о введении минимальной 15%-ной эффективной ставки налога на прибыль для компаний международных групп. Проект предусматривает так называемый «корректирующий налоговый платеж» и прямо указывает, что ранее установленные стабилизационные оговорки (в том числе для резидентов территорий опережающего развития и специальных административных регионов) **не применяются** в отношении нового правила [\[12\]](#). Таким образом, предлагается фактически отменить налоговые гарантии для инвесторов ради соблюдения международных обязательств по минимальному налогу. Очевидно, что подобный шаг способен подорвать доверие к ранее данным государством гарантиям неизменности налогового режима. Существенное изменение правил игры, нарушающее ожидания инвесторов, противоречит самому замыслу стабилизационных оговорок. Хотя цель введения минимальной ставки – предотвращение размывания налоговой базы в международном масштабе – является оправданной, законодателю предстоит найти баланс между фискальными интересами и необходимостью сохранения инвестиционной привлекательности. Представляется, что при внедрении правил Pillar 2 необходимо **максимально учесть интересы инвесторов**, действующих в условиях ранее предоставленных льгот, например, путем компенсационных мер или постепенного перехода. Отказ от стабилизационных гарантий без надлежащей компенсации и без достаточного переходного периода может негативно сказаться на репутации государства как партнера, соблюдающего свои обязательства. Несмотря на указанные ограничения и риски, институт стабилизационных оговорок остается важным инструментом привлечения инвестиций, обеспечивая относительную предсказуемость налоговой нагрузки. Его дальнейшее развитие должно сопровождаться совершенствованием нормативной базы, устраняющей неопределенности толкования, и учетом новых внешних условий, чтобы не подорвать доверие инвесторов к налоговой системе России.

В-третьих, конституционный принцип стабильности налоговых норм выражается в *запрете придания налоговым законам обратной силы*, если такие законы ухудшают положение налогоплательщиков. Данное требование закреплено в ст. 57 Конституции РФ и конкретизировано в той же ст. 5 НК РФ: новые законы о налогах (а равно и нормативные акты о сборах) **не должны распространяться на предшествующие им налоговые**

периоды, за исключением случаев, когда сами улучшают положение налогоплательщика (например, снижают ставку либо отменяют обязанность). Придание закону обратной силы законодатель вправе допустить лишь в исключительных обстоятельствах, и такая мера не должна нарушать принципы справедливости и соразмерности, особенно в сфере налогообложения, которое выступает значимым условием и последствием осуществления хозяйственной деятельности, для учета которого субъект предпринимательской деятельности должен обладать достоверной и полной информацией^[13]. Как справедливо замечает И. А. Хаванова, недопустимость ретроактивности зиждется на принципе поддержания доверия к закону, предполагающем «сохранение разумной стабильности правового регулирования»^[14]. Это подтверждает необходимость предотвращать неожиданные налоговые правовые новации, которые, как отмечается в том числе экономистами, вызывают серьезные «шоки» в экономике^[15].

Конституционный Суд РФ неоднократно подчеркивал универсальный характер запрета обратной силы: он распространяется на налоги всех уровней и формы (федеральные, региональные, местные платежи), а также на налоговые санкции и штрафы (Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П; Решение Конституционного Суда РФ от 01.10.1993 № 81-р; Постановления Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П, от 15.02.2016 № 3-П; Определения Конституционного Суда РФ от 25.01.2007 № 37-О-О, от 23.04.2015 № 821-О; Постановление Конституционного Суда РФ от 14.05.2012 № 11-П).

Запрет придания законам о налогах обратной силы предполагает не просто начало действия нового порядка налогообложения на будущие налоговые периоды (то есть до наступления срока уплаты соответствующего налога) и не ранее месяца с момента его опубликования (формальное соблюдение закрепленных ст. 5 НК РФ правил вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах), но и информированность лица об условиях налогообложения и размере его налоговых обязательств *до того, как оно своими действиями приобретет обязанность по уплате налога, то есть еще на этапе планирования хозяйственной деятельности*^[16].

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 г. № 13-П Суд, проанализировав положения закона Санкт-Петербурга об увеличении ставок земельного налога, отметил, что объявление новых (повышенных) ставок до наступления срока уплаты налога само по себе не нарушает правовой определенности, однако фактически новое регулирование применяется с обратной силой. Землепользователи осуществляли свою деятельность в первой половине 1995 г., ориентируясь на прежние ставки, а новое регулирование распространялось на платежи, исчисленные по прежним ставкам земельного налога. Иными словами, если налогоплательщики заблаговременно уведомлены о грядущем увеличении налоговой нагрузки (до начала периода, за который уплачивается налог), принцип доверия не ущемляется. Таким образом, Конституционный Суд фактически указал, что *закон не должен также и по своему смыслу предполагать его действие с обратной силой, равно как и недопустимо придавать ему обратную силу актами толкования и правоприменительной практикой* (Постановления Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П (п. 7), от 24.05.2001 № 8-П, от 05.03.2013 № 5-П, от 21.01.2010 № 1-П).

Вместе с тем практическая реализация принципа недопустимости ретроактивного ухудшения положения налогоплательщиков часто сталкивается с проблемами. Законодатель нередко прибегает к изменениям налоговых норм, называя их «уточняющими», «техническими» или «процедурными», хотя по сути такие поправки

могут ухудшать положение налогоплательщиков ретроспективно. Формально они не рассматриваются как введение новой обязанности, а лишь как разъяснение уже существующих правил, и потому применяются к отношениям, возникшим до их принятия. Подобная практика размывает гарантию стабильности и создает правовую неопределенность: налогоплательщик может выяснить, что его действия, считавшиеся законными по прежней версии нормы, внезапно объявлены неправомерными с обратной силой на основании «уточнения» законодательства. Таким способом фактически обходится установленный ст. 5 НК РФ запрет обратной силы налоговых актов. Кроме того, действующее право не предусматривает эффективного механизма ответственности законодателя за ущерб, причиненный гражданам принятием нормативных актов, противоречащих принципу доверия и нарушающих правовую определенность. Если налогоплательщикам в результате изменения закона нанесены убытки (например, взысканы дополнительные суммы за прошлые периоды), у них крайне ограничены возможности добиться компенсации, ярким примером тому служат т. н. "дела авиакомпаний", в которых с налогоплательщиков на основании ретроактивно применяемого регулирования были взысканы суммы страховых взносов однако после признания такого регулирования не соответствующим Конституции РФ вернуть незаконно взысканные суммы или компенсировать убытки в рамках гражданско-правовых механизмов так и не удалось (см. далее по тексту). Отсутствие прямого законодательного порядка возмещения вреда, причиненного изданием неконституционного или незаконного акта, подрывает доверие к власти: граждане воспринимают такое положение как незащищенность от ошибок законодателя.

Недостаточность гарантий от ретроактивного ужесточения налоговых требований подтверждается и многими налоговыми спорами. Так, на практике не раз возникали ситуации, когда налоговые органы пытались применить новые разъяснения или правила к уже совершенным операциям, вопреки позиции Конституционного Суда о недопустимости подобного рода обратной силы. В частности, Федеральная налоговая служба России в ряде случаев настаивала на доначислениях, ссылаясь на то, что изменения законодательства «носят уточняющий характер», хотя фактически эти изменения создавали новую обязанность или устраняли ранее действовавшую льготу. Следует отметить, что и сам Конституционный Суд РФ не всегда строго пресекает ретроактивные налоговые новации. В некоторых своих постановлениях он допускал сохранение взимания признанных неконституционными платежей до определенной даты, мотивируя это необходимостью защиты общественных (бюджетных) интересов. Например, в Постановлении КС РФ от 24.02.1998 г. № 7-П нормы закона о социальных взносах были признаны несоответствующими Конституции, но утратили силу лишь через шесть месяцев после опубликования постановления. Тем самым Суд фактически дал законодательной и исполнительной власти отсрочку, в течение которой продолжалось взимание платежей, впоследствии признанных неконституционными. Подобная позиция объяснялась заботой о финансовой устойчивости соответствующих внебюджетных фондов, но с точки зрения индивидуальных прав налогоплательщиков она выглядела противоречиво.

Показательно также отношение судебной власти к вопросу возврата неправомерно взысканных налогов. В тех случаях, когда налоговый закон признан неконституционным, логическим следствием принципа правовой определенности являлось бы немедленное прекращение его применения и возврат излишне уплаченных сумм налогоплательщикам. Однако на практике этого не происходит. Конституционный Суд РФ порой использует механизм *предоставления своему решению исключительно перспективного действия*, отказывая в придании ему обратной силы. Самым известным примером такой ситуации

стало Постановление КС РФ от 17.06.2013 г. № 13-П, связанное со спорами российских авиакомпаний с налоговыми органами (спор о ретроактивном увеличении страховых взносов для авиаперевозчиков – Определение Верховного Суда РФ от 30.09.2016 № 448-ПЭК16 по делу № А40-165106/2014 (дело «Саратовских авиалиний»); Определение Верховного Суда РФ от 30.09.2016 № 437-ПЭК16 по делу № А40-138312/2014 (дело «Донавиа»)). Суд признал норму Федерального закона № 360-ФЗ неконституционной, но одновременно указал, что уже уплаченные или взысканные на основании этого закона суммы не подлежат возврату из бюджета Пенсионного фонда РФ, поскольку их перераспределение на выплаты пенсионерам уже состоялось (Постановление Конституционного Суда РФ от 17.06.2013 № 13-П). По сути, Конституционный Суд сослался на приоритет защиты прав получателей пенсионной системы перед правами плательщиков, оказавшихся в роли потерпевших от неконституционного закона. Любопытно, что судья Верховного Суда Д. В. Тютин в научном комментарии охарактеризовал такие подходы КС РФ как особое понимание принципа правовых ожиданий, примененного в пользу государства: он указал, что у публично-правовых образований (бюджета) тоже есть «законные ожидания» в части поступления запланированных доходов, и прекращение взысканий по налогам вследствие признания их неконституционными нарушает эти ожидания^[17]. По мнению Д. В. Тютина, бюджетное законодательство предполагает стабильность доходной части, поэтому государство вправе рассчитывать на сбор назначенных налогов до официальной отмены соответствующих норм. Такая аргументация представляет собой весьма спорное расширение принципа доверия – фактически речь идет о перенесении доктрины легитимных ожиданий с защиты частных лиц на обеспечение фискальных интересов государства.

С учетом изложенного, ретроспективные изменения налогового регулирования остаются одной из наиболее сложных проблем обеспечения стабильности и разумной предсказуемости налоговой системы. В мировой практике выработаны подходы, смягчающие негативное влияние обратной силы налоговых актов. Так, в отдельных иностранных правовых порядках допускается принятие ретроактивных налоговых норм *только при соблюдении строгих условий*. В 2010-2011 гг. Правительство Великобритании разработало протокол по незапланированным объявлениям изменений налогового законодательства, которые вступают в силу до формального принятия соответствующих мер – так называемые «протоколы ретроспективного налогообложения», согласно которым, ретроспективные изменения налогового закона возможно вводить лишь при определенных условиях: 1) наличие серьезной угрозы ущерба для публичных финансов, если меры не будут приняты немедленно; 2) появление новой информации о масштабах налогового риска, оправдывающей срочное вмешательство^[18]; 3) официальное предупреждение налогоплательщиков (публичное объявление о планируемых изменениях заранее).

Отечественные правоведы высказывают аналогичные идеи: в статье О. А. Левшуковой и соавторов подчеркивается, что частые изменения налогового законодательства усложняют планирование и управление налоговыми обязательствами, снижают инвестиционную привлекательность и особенно вредят малому и среднему бизнесу. Авторы рекомендуют ограничивать изменения «необходимыми корректировками», публиковать их заранее, предоставляя достаточный временной интервал для адаптации, и вводить стимулирующие меры (налоговые каникулы, ускоренную амортизацию, инвестиционные кредиты)^[19].

Ретроспективные налоговые изменения анализируются также в контексте Европейской

конвенции по правам человека. Европейский Суд по правам человека в своих решениях признает, что обратная сила налогового закона не противоречит Конвенции, если соблюдается принцип пропорциональности и меры не носят конфискационного характера: государству предоставляется определенное усмотрение в налоговой политике, однако внезапные и неоправданно длительные ретроспективные начисления могут нарушать ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции (право собственности). Таким образом, в странах с развитой правовой системой ретроактивное изменение налоговых правил рассматривается как чрезвычайный шаг, требующий особой процедуры и обоснования [\[20; 21\]](#).

Отсутствие же в России четких критериев, разграничивающих истинно *уточняющие* (не ухудшающие положение) поправки от фактически *новых* норм, предоставляет органам власти простор для произвольного решения вопроса об их обратной силе. В профессиональной юридической среде обсуждаются разные подходы к решению проблемы. Предлагаются, например, своего рода алгоритмы проверки «уточняющих» изменений на предмет их допустимости [\[22\]](#): задаются вопросы – имеется ли в законе прямое указание на уточняющий характер поправки; какую неопределенность призвана устранить новая норма; совпадает ли объем регулируемых отношений до и после изменения; соответствует ли содержание «уточнения» ранее сложившемуся толкованию нормы и пр. Если отклонение существенное, значит, под видом уточнения введено новое регулирование, и применять его к прошлым периодам нельзя. Российские специалисты-практики в сфере налогового права критически оценивают подобные алгоритмы. Так, Д. Виноградов отмечает, что в условиях российской правовой системы формальные критерии зачастую не срабатывают из-за отсутствия устойчивой доктрины прецедента и гибкости судебной практики. Он предлагает альтернативный подход: при разрешении споров судья должен игнорировать последующие изменения нормы, оценивая права и обязанности сторон исходя из законодательства, действовавшего в проверяемый период; если же в законе прямо указано на придание ему обратной силы, следует проверить такое условие на соответствие ст. 5 НК РФ и Конституции РФ; когда же изменения позиционируются как «уточняющие» без явной ретроактивности, важно убедиться, что их применение ограничено теми же субъектами и фактами, что регулировались прежней нормой, и они не вводят новых обременений [\[23\]](#). При этом характер поправки должен учитываться: если «уточнение» фактически устанавливает или ужесточает обязанность (запрет), распространять его на прошлые периоды недопустимо; если же оно носит разрешительный или уточняющий технический характер – ретроактивность менее опасна. Отдельно Д. Виноградов обращает внимание на ситуацию так называемых технических ошибок в нормативных актах: когда законодательно допущена явная опечатка или недочет, суды нередко самостоятельно «исправляют» ее, не дожидаясь внесения поправки, либо применяют будущую корректировку к ранее возникшим отношениям как очевидное уточнение. Однако даже если Конституционный Суд РФ по мере возможностей пресекает подобные случаи (например, признает норму неконституционной либо толкует ее в пользу налогоплательщика), отсутствие у налогоплательщиков прямого права на возмещение убытков от действий законодателя усложняет восстановление нарушенных прав.

Выводы

На основании проведенного анализа можно сформулировать следующие выводы. Во-первых, в российском налоговом праве закреплены специальные **правовые механизмы, направленные на обеспечение стабильности и предсказуемости** регулирования: требования о разумном переходном периоде для новых норм,

стабилизационные оговорки в инвестиционных соглашениях и конституционный запрет обратной силы налоговых законов, ухудшающих положение налогоплательщиков. Все они призваны охранять законные ожидания участников налоговых отношений и, в конечном счете, служат укреплению доверия граждан к государственной власти. Опыт зарубежных правовых систем подтверждает важность данных принципов: даже не имея формализованных требований к срокам вступления налоговых законов в силу, развитые государства придерживаются традиции уважения правовых ожиданий, допуская экстраординарные ретроактивные изменения лишь в исключительных случаях и с компенсирующими мерами.

Во-вторых, *эффективность указанных механизмов в России пока недостаточна вследствие проблем их практической реализации*. Законодательство не содержит четких критериев «достаточной» продолжительности переходного периода, что приводит к рассогласованности судебной практики и риску слишком поспешного введения изменений. **Стабилизационные оговорки** охраняют инвесторов от изменения налоговых правил, однако их сфера действия ограничена (по времени и по кругу регламентируемых вопросов) и может быть сведена на нет новыми приоритетами государственной политики – примером служит стремление скорректировать налоговый режим ради внедрения глобального минимального налога. Принцип **недопустимости обратной силы** систематически обходится через внесение так называемых уточняющих поправок, которые фактически вводят новые обязанности задним числом. При отсутствии формального нарушения ст. 5 НК РФ такие изменения тем не менее подрывают правовую определенность. Совокупность этих факторов негативно сказывается на уровне доверия граждан и бизнеса к налоговому законодательству.

В-третьих, анализ практики высших судебных органов выявил **тенденцию приоритизации фискальных интересов** государства в ущерб принципу правовой определенности. Конституционный Суд РФ в ряде случаев, признавая нормативные акты противоречащими Конституции, ограничивал обратное действие своих решений во имя сохранения бюджетной стабильности, фактически санкционируя необратимость последствий неконституционных норм.

В-четвертых, для укрепления доверия граждан к закону и действиям властей в сфере налогообложения необходим **комплекс мер по совершенствованию законодательства и правоприменения**. Требуется нормативно закрепить минимально необходимые **переходные сроки** для вступления в силу наиболее чувствительных налоговых изменений (например, не менее одного налогового периода), а также разработать критерии исключений, позволяющих отступать от этого правила только по особой необходимости. Следует более четко разграничить *допустимые уточняющие поправки* и *недопустимые ретроактивные новеллы*: возможно, путем внесения в Налоговый кодекс норм, предусматривающих, что любые изменения, вводящие новые обязанности или ограничения, презюмируются не имеющими обратной силы, если иное прямо не указано федеральным законом с обоснованием такой необходимости. Кроме того, следовало бы учесть зарубежный опыт в части правовых механизмов, направленных на обеспечение правовой определенности, повышающей уровень доверия частных лиц государству: так, в Новой Зеландии одной из задач института налоговых рулингов является «обеспечение определенности для налогоплательщиков»^[24]. В России аналогичные меры (например, мотивированные мнения) пока не носят обязательного характера. Выполнение этих шагов позволило бы существенно повысить уровень правовой определенности в налоговой сфере.

Наконец, поддержание доверия граждан к налоговой политике требует от государства **прозрачности и уважения к законным ожиданиям налогоплательщиков**. Законодательным и налоговым органам следует своевременно и понятно информировать граждан и бизнес о планируемых изменениях налоговых правил, разъяснять их цель и порядок вступления в силу. Недопустимо внезапное и необъясненное введение мер, способных ухудшить положение налогоплательщиков, без предоставления времени для адаптации. При возникновении же конфликтов или неопределенностей предпочтение должно отдаваться толкованию в пользу налогоплательщика, если это необходимо для сохранения стабильности условий. **Баланс публичных и частных интересов** в сфере налогообложения должен обеспечиваться через минимизацию произвольных решений и строгое соблюдение провозглашенных конституционных принципов. Только в этом случае возможно установление подлинно партнерских отношений между обществом и государством в налоговой сфере, основанных на взаимном доверии и уважении к закону.

Библиография

1. Головизнина И. А., Шарафутдинов М. Г. К вопросу о балансе стабильности и гибкости налогового законодательства // Вестник ГУУ. 2014. № 7. EDN: SNRNWV.
2. Городилов М. А. Правовая определенность как атрибут налоговых отношений // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2022. № 3. С. 10-19. DOI: 10.25198/2077-7175-2022-3-10 EDN: GCOGOE.
3. Габышев С. А., Муталиева А. А. Как налоговое регулирование влияет на инвестиционный климат страны // Международный научный журнал "Вестник науки". 2024. № 11 (80). Том 3. С. 305-310. EDN: LFUYXK.
4. Etel L. Can General Tax Law Be Stable? // Krytyka Prawa. Vol. 12. 2020. Pp. 22-34. DOI: 10.7206/kp.2080-1084.360 EDN: GUEWYN.
5. Avis W. Linkages between taxation and stability // GSDRC Helpdesk Research Report 1346. 2016. Birmingham, UK: GSDRC, University of Birmingham.
6. Алпатов П. С. Стабильность условий предоставления налоговых льгот как принципиальная основа режима инвестиционной деятельности в Российской Федерации // Закон. 2023. № 8. DOI: 10.37239/0869-4400-2023-20-169-178 EDN: TZOICG.
7. Howse R. Freezing Government Policy: Stabilization Clauses in Investment Contracts // International Institute for Sustainable Development (IISD). Investment Treaty News. 2011. URL: <https://www.iisd.org/itn/2011/04/04/freezing-government-policy-stabilization-clauses-in-investment-contracts-2/> (дата обращения: 20.07.2025).
8. Писенко К. А. Налогово-правовые аспекты стимулирования и реализации проектов государственно-частного партнерства // Финансовое право. 2019. № 5. С. 19-22. EDN: TJDOZJ.
9. Прошунин М. М. Налоговые льготы для инвестирования в высокотехнологичные компании-стартапы: налогово-правовые вопросы // Финансовое право. 2019. № 6. С. 29-32. EDN: KLRVGN.
10. Леднева Ю. В. "Стабилизационная оговорка" в налоговом праве // Финансовое право. 2020. № 6. С. 18-22. DOI: 10.18572/1813-1220-2020-6-18-22 EDN: HURAHY.
11. Щекин Д. М. Принципы налогообложения иностранных инвестиций // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов. Вып. 1. М., 1997. С. 90-95.
12. Соловьева Е., Кузнецова Н. Российский аналог Pillar 2: какие грядут изменения // Газета "Экономика и жизнь". Бухгалтерское приложение "ЭЖ-Бухгалтер". № 20 (10084). 2025. URL: <https://www.eg-online.ru/article/497852/> (дата обращения: 20.07.2025).
13. Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель-налогоплательщик-государство [Текст]: Правовые позиции Конституционного суда РФ: Учебное пособие для студентов

вузов, обучающихся по юридическим специальностям / Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев. Москва: Изд. дом ФБК-ПРЕСС, 1998. С. 254, 260.

14. Хаванова И. А. Обратная сила налоговых законов и идеалы предсказуемости права // Финансовое право. 2017. № 3. EDN: YGXLIN.

15. Estrada F., Tiwari A., Mutascu M. Taxation and Political Stability // SSRN Electronic Journal. 2011. DOI: 10.2139/ssrn.1888328.

16. Пепеляев С. Г. Ответственность за налоговые преступления: официальные разъяснения и профессиональный комментарий (постатейный) / В. М. Зарипов, М. Г. Кошкин, Л. В. Кравчинский и др.; под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Юстицинформ, 2021. 148 с.

17. Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тютин; Гос. образовательное учреждение высшего профессионального образования Российская академия правосудия. Москва: РАП : Эксмо, 2009. 427 с.

18. Seely A. Retrospective taxation // Briefing Paper. № 4369. 27 August 2020. P. 34. URL: <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN04369/SN04369.pdf> (дата обращения: 04.08.2025).

19. Левшукова О. А., Волкодав З. В., Нагой Д. Б., Булатникова А. В. Изменение в налоговом законодательстве: последствия для бизнеса и налогоплательщиков // Естественнo-гуманитарные исследования. 2024. № 3 (53). С. 436-439. EDN: UXWKNF.

20. Харрис Д. Право Европейской конвенции по правам человека / Д. Харрис, М. О'Бойл, К. Уорбрик; [перевод с английского языка: В. А. Власихин и др.]. 2-е изд., доп. Москва: Развитие правовых систем, 2017. С. 1199.

21. Хаванова И. А. "Ретроактивный выбор" законодателя для налоговых схем // Налоговед. № 1. 2017. URL: <https://e.nalogoved.ru/525245> (дата обращения: 03.08.2025).

22. McDonell P. The Doctrine of Clarifications // 119 MICH. L. REV. 797. 2021. Pp. 798-828. URL: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=7252&context=mlr> (дата обращения: 04.04.2024).

23. Виноградов Д. Придание обратной силы уточняющим изменениям налогового закона [Электронный ресурс] // ООО "Издательская группа "Закон". URL: https://zakon.ru/blog/2024/4/11/pridanie_obratnoy_sily_utochnyayuschim_izmeneniyam_nalogovogo_zakona#_ftnref26 (дата обращения: 14.05.2025).

24. Надточий М. Д. Налоговые рулинги по законодательству Новой Зеландии // Налоги. 2024. № 4.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

РЕЦЕНЗИЯ

на статью на тему «Стабильность и разумная предсказуемость налогового законодательства в России: правовые механизмы и проблемы обеспечения».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам обеспечения принципа стабильности и разумной предсказуемости налогового законодательства в России. Автором в рецензируемой статье раскрываются основные правовые механизмы и проблемы их функционирования в отношении стабильности и разумной предсказуемости налогового законодательства; анализируются подходы Конституционного Суда

Российской Федерации в данной сфере, делаются актуальные и оригинальные выводы, касающиеся направлений развития налогового законодательства России.

Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье заявлена: «определить содержание и оценить эффективность ключевых правовых механизмов, направленных на обеспечение стабильности и предсказуемости налогового регулирования в Российской Федерации, а также выявить проблемы их реализации с точки зрения принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям властей». Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования. В частности, как указано в самой статье, «Методологическая база исследования включает в себя методы сравнительного правоведения, использование которых позволило сопоставить отечественные механизмы обеспечения стабильности с зарубежными подходами, формально-юридический метод, с помощью которого был осуществлен анализ нормативных правовых актов и судебных решений, а также системный подход к оценке взаимодействия различных правовых средств в налоговой сфере».

В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из материалов судебной практики.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства. Например, следующий вывод автора: «Для нормативных правовых актов субъектов РФ и муниципальных образований Налоговый кодекс РФ устанавливает еще более строгие сроки введения новых налоговых норм, аналогичные ограничения распространяются и на подзаконные акты, если их исполнение влияет на налоговые обязательства налогоплательщиков (например, акты об утверждении кадастровой стоимости объектов недвижимости, используемой при расчете имущественного налога) (Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2013 № 17-П; Определения Конституционного Суда РФ от 03.02.2010 № 165-О-О, от 17.11.2011 № 1571-О-О). Более того, требование предусмотреть время для адаптации распространяется и на изменение сложившейся правоприменительной практики: Конституционный Суд РФ указал, что даже изменение официального толкования налогового законодательства должно сопровождаться разумным переходным периодом, исключающим внезапное ухудшение положения налогоплательщиков (Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П)».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки зрения теории тема обеспечения принципа стабильности и разумной предсказуемости налогового законодательства в России сложна и неоднозначна. К сожалению, практика последних лет показывает, что российское налоговое законодательство не отличается стабильностью и предсказуемостью, что в определенной степени ограничивает права и разумные законные ожидания граждан и юридических лиц. Сложно спорить с автором рецензируемой статьи в том, что «Стабильность и предсказуемость правового регулирования налогообложения являются ключевыми условиями для поддержания доверия граждан к закону и действиям публичной власти. Частые и непоследовательные изменения налогового законодательства без достаточных переходных периодов снижают

уверенность налогоплательщиков в неизменности правил игры и затрудняют долгосрочное планирование хозяйственной деятельности. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям властей, вытекающий из конституционных начал верховенства права и правовой определенности, приобретает особое значение в налоговой сфере, непосредственно затрагивающей имущественные права граждан и организаций».

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать. Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод:

«в российском налоговом праве закреплены специальные правовые механизмы, направленные на обеспечение стабильности и предсказуемости регулирования: требования о разумном переходном периоде для новых норм, стабилизационные оговорки в инвестиционных соглашениях и конституционный запрет обратной силы налоговых законов, ухудшающих положение налогоплательщиков. Все они призваны охранять законные ожидания участников налоговых отношений и, в конечном счете, служат укреплению доверия граждан к государственной власти. Опыт зарубежных правовых систем подтверждает важность данных принципов: даже не имея формализованных требований к срокам вступления налоговых законов в силу, развитые государства придерживаются традиции уважения правовых ожиданий, допуская экстраординарные ретроактивные изменения лишь в исключительных случаях и с компенсирующими мерами».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по совершенствованию действующего законодательства. В частности,

«для укрепления доверия граждан к закону и действиям властей в сфере налогообложения необходим комплекс мер по совершенствованию законодательства и правоприменения. Требуется нормативно закрепить минимально необходимые переходные сроки для вступления в силу наиболее чувствительных налоговых изменений (например, не менее одного налогового периода), а также разработать критерии исключений, позволяющих отступать от этого правила только по особой необходимости».

Приведенный вывод может быть актуален и полезен для правотворческой деятельности.

Таким образом, материалы статьи могут иметь определенный интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с развитием налогового законодательства России.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, частично достиг цели исследования, предложив конкретные направления совершенствования налогового законодательства в условиях необходимости обеспечения принципа стабильности и разумной предсказуемости налогового законодательства в России. Правда, автором не рассмотрены все различные точки зрения на заявленную проблему из доктрины. В этой связи цель исследования, направленная на изучение эффективности ключевых правовых механизмов, не может считаться в полной мере достигнутой, так как фактически не приведены аргументы других ученых.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной

мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

Библиография.

Следует средне оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России (Писенко К.А., Прошунин М.М., Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. и другие). Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области налогового права. Однако большинство цитируемых работ опубликованы более чем пять лет назад. Следует актуализировать список литературы.

Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, но не обладают признаком достаточности, не способствуют раскрытию различных аспектов темы.

Апелляция к оппонентам.

Автор не провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Положения из доктрины и их критический анализ практически не проведен. Следует существенно расширить теоретическую базу исследования.

Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии, но только после их обсуждения в контексте иных доктринальных подходов. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к заявленным проблемам, но только после существенного расширения теоретической базы исследования.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую отправить на доработку»

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предметом исследования являются правовые механизмы обеспечения стабильности и предсказуемости налогового законодательства в Российской Федерации, а именно: институт разумного переходного периода, стабилизационные оговорки и конституционный запрет обратной силы налоговых законов. Автор проводит анализ их нормативного закрепления, судебной практики применения и выявляет системные проблемы, снижающие их эффективность.

Методология статьи заявлена корректно и находит отражение в содержании исследования. Использование сравнительно-правового метода позволило автору провести сопоставление российских подходов с зарубежными, что обогащает анализ и выводит его на международный уровень; формально-юридический метод применен для анализа норм Конституции РФ, Налогового кодекса, федерального законодательства, судебной практики Конституционного и Верховного Судов РФ; системный подход проявляется в рассмотрении взаимодействия различных механизмов обеспечения стабильности и их комплексного влияния на правовую определенность в налоговой сфере РФ.

Актуальность темы аргументирована автором. В условиях динамичной экономической среды проблема баланса между необходимой гибкостью налогового регулирования и стабильностью условий для бизнеса выходит на первый план. Автор убедительно доказывает, что частые и непредсказуемые изменения подрывают доверие к государству, препятствуют долгосрочным инвестициям и, в конечном счете, вредят экономическому развитию. Актуальность подкреплена ссылками на современные вызовы, включая законопроект о введении минимального налога, который ставит под вопрос ранее данные государством гарантии.

Научная новизна исследования состоит в комплексном и критическом анализе ключевых механизмов обеспечения стабильности через призму современной судебной практики и законодательных тенденций. В научный оборот вводится актуальная проблема потенциального конфликта между стабилизационными оговорками и требованиями глобального минимального налога. Новизна также проявляется в детальном разборе проблемы «уточняющих» поправок, которые фактически придают нормам обратную силу, а также в анализе противоречивой судебной практики, где принцип поддержания доверия гражданина к государству иногда уступает фискальным интересам.

Статья отличается логичной структурой. Стил изложения является научным, с корректно используемой терминологией.

К достоинствам содержания следует отнести глубокий анализ судебной практики, выявление внутренней противоречивости позиции судов в определении достаточности переходного периода, критический взгляд на аргументацию о «законных ожиданиях» бюджета, высказанной судьей Верховного суда РФ Д. В. Тютиним.

Список литературы демонстрирует хорошее знакомство автора с темой. Присутствуют как отечественные, так и зарубежные публикации.

Автор косвенно апеллирует к оппонентам, отстаивающим приоритет фискальных интересов или оправдывающим динамизм законодательства необходимостью быстрого реагирования на вызовы. Критика подхода, согласно которому «уточняющие» поправки могут иметь обратную силу, является контраргументацией. Однако для усиления полемической составляющей можно было бы более явно сформулировать и оспорить возможные контраргументы, например, о том, что чрезмерная стабильность может законсервировать неэффективные нормы.

Выводы статьи логично вытекают из проведенного анализа и являются обоснованными. Они не только констатируют имеющиеся проблемы, но и содержат предложения по совершенствованию законодательства.

Статья может быть интересна ученым-правоведам, исследующим принципы налогового права, практикующим юристам и налоговым консультантам, представителям законодательной и исполнительной власти, отвечающим за формирование налоговой политики. Поднятая в статье проблематика находится в русле современных дискуссий о налоговом регулировании и инвестиционном климате в России.

Представленная статья представляет собой актуальное и научно обоснованное исследование, соответствует всем критериям научной публикации и может быть рекомендована к публикации.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Темирбулатова Ф.А. Экстраординарные налогово-правовые меры обеспечения экономической безопасности России: актуальная практика // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.75739
EDN: WFCCWO URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75739

Экстраординарные налогово-правовые меры обеспечения экономической безопасности России: актуальная практика

Темирбулатова Фатима Алиевна

ORCID: 0009-0001-3465-3400

аспирант, кафедра международного и публичного права; Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации

105187, Россия, г. Москва, р-н Соколиная Гора, ул. Щербаковская, д. 38

✉ fatima_termirbulatova@mail.ru



[Статья из рубрики "Специальные налоговые режимы"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.5.75739

EDN:

WFCCWO

Дата направления статьи в редакцию:

02-09-2025

Дата публикации:

03-10-2025

Аннотация: В статье рассматриваются экстраординарные налогово-правовые меры обеспечения экономической безопасности России в условиях масштабных вызовов современности. Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в связи и по поводу взимания экстраординарных налогов и сборов и применения стимулирующих экстраординарных налоговых мер. Предметом исследования выступают нормы права, регулирующие экстраординарные налоговые меры, введенные в целях обеспечения экономической безопасности России в условиях глобальной пандемии COVID-19, беспрецедентного антироссийского санкционного режима и частичной мобилизации российской экономики. В статье анализируется способность российского налогового права к адаптивному экстраординарному реагированию на

разнородные угрозы национальной экономической безопасности. Особое внимание уделяется систематизации и классификации экстраординарных налоговых мер по трем основным группам вызовов: пандемические ограничения, санкционное давление и потребности частичной мобилизации экономики. Методологическую основу исследования составляют общенаучные методы (анализ, синтез, индукция, дедукция) и специальные научные методы: системный анализ права, историко-правовой и формально-юридический методы. Научная новизна исследования заключается в теоретико-методологическом осмыслении и систематизации экстраординарных налогово-правовых мер обеспечения экономической безопасности в условиях комплексного воздействия современных угроз. В работе сформулировано авторское определение экстраординарных налоговых мер обеспечения экономической безопасности как комплекса специализированных налогово-правовых инструментов временного или постоянного характера, применяемых государством в ответ на чрезвычайные ситуации и внешние вызовы. Разработана классификация экстраординарных антипандемических налоговых мер на: социально ориентированные налоговые меры; меры по корректировке ставок налогов и тарифов обязательных платежей; проектно-ориентированные стимулирующие налоговые меры; меры по либерализации контрольно-надзорных мероприятий в налоговой сфере. Предложен двуединый подход к противодействию санкциям посредством налоговых мер. Обоснован дуалистический характер налогово-правового регулирования в условиях частичной мобилизационной экономики. Выявлена тенденция к постепенной трансформации экстраординарных налоговых мер в постоянно действующие механизмы налогового регулирования с соответствующей корректировкой их содержания и форм.

Ключевые слова:

экономическая безопасность, экстраординарные налоговые меры, санкционное давление, COVID-19, мобилизационная экономика, налогово-правовое регулирование, импортозамещение, налог на сверхприбыль, антикризисные меры, налоговое стимулирование

Введение

Актуальность. Экономическая безопасность представляет собой комплексную междисциплинарную и межотраслевую категорию. Обеспечение экономической безопасности осуществляется на основе разветвленного комплекса мер различной правовой природы. Налоговые меры играют одну из центральных ролей в рамках данного комплекса.

При этом налоговые меры, связанные с обеспечением экономической безопасности, по ситуационному критерию условно могут быть подразделены на два типа: обычные (обыкновенные) налоговые меры и экстраординарные (чрезвычайные) налоговые меры [\[1\]](#).

Наиболее ярким представителем последних в настоящее время выступает «налог на сверхприбыль» [\[2; 3\]](#), однократно установленный Федеральным законом от 04.08.2023 № 414-ФЗ (ред. от 08.08.2024) «О налоге на сверхприбыль», которым были обложены компании, получившие существенную большую прибыль в 2021-2022 г., чем за предыдущие годы. Отмеченный налог был оценен неоднозначно (в части его чрезвычайного разового характера). Как отмечает в данном контексте С.Г. Пепеляев,

налогово-правовые меры реагирования на чрезвычайные ситуации необходимы, но они не должны нарушать конституционные принципы налогообложения и правовые устои налоговой сферы [\[4\]](#).

Тем не менее, при всей дискуссионности налога на сверхприбыль его введение представляет собой лишь один из элементов более широкой картины, включающей в себя разветвленный комплекс экстраординарных налоговых мер, которые вводятся еще с 2020 г. в целях противодействия масштабным глобальным и общенациональным вызовам и угрозам.

В наиболее общем виде, можно выделить три основных группы вызовов, потребовавших применения экстраординарных налоговых мер:

- вызовы, связанные с глобальной пандемией COVID-19 [\[5; 6\]](#);
- вызовы, спровоцированные беспрецедентным санкционным давлением, усилившимся с 2022 г. [\[7; 8\]](#);
- вызовы, связанные с мобилизацией финансовых ресурсов и с формированием особых условий налогообложения предприятий оборонной и инновационно-технологической промышленности [\[9; 10\]](#).

Все это повлекло за собой рост нагрузки на отечественную экономику и, соответственно расширение угроз для национальной безопасности и ее составной части, экономической безопасности. Противодействие таким угрозам и митигация соответствующих рисков потребовали разработки и внедрения комплекса экстраординарных налогово-правовых мер, который представляется целесообразным проанализировать подробно.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в связи и по поводу взимания экстраординарных налогов и сборов и применения стимулирующих экстраординарных налоговых мер. **Предметом** исследования выступают нормы права, регулирующие экстраординарные налоговые меры, введенные в целях обеспечения экономической безопасности России в условиях глобальной пандемии COVID-19, беспрецедентного санкционного режима и частичной мобилизации экономики.

Ц е л ь исследования состоит в том, чтобы на основе анализа комплекса экстраординарных налоговых мер обеспечения национальной экономической безопасности выявить их особенности и динамику их развития в отечественном правовом порядке. Для достижения данной цели последовательно осуществляется анализ экстраординарных налоговых мер, введенных в качестве реакции на вызовы: пандемии COVID-19, беспрецедентного усиления санкционного давления в 2022 г. и частичной мобилизации экономики.

Методы исследования включают в себя: анализ, синтез, индукцию, дедукцию, а также метод системного анализа права (необходимый для выявления системы экстраординарных налоговых мер обеспечения экономической безопасности); историко-правовой метод (позволяющий проследить динамику развития экстраординарных налоговых мер); а также формально-юридический метод.

Основной текст

Налоговые меры обеспечения экономической безопасности в условиях пандемии COVID-19

Глобальная пандемия COVID-19 стала первой крупномасштабной проверкой способности российской налоговой системы к оперативной адаптации в условиях чрезвычайных обстоятельств. Массовая приостановка экономической деятельности, стремительное сокращение доходов хозяйствующих субъектов и населения, а также необходимость поддержания социальной стабильности [\[11\]](#) потребовали перехода от традиционных механизмов налогового стимулирования к специализированным антикризисным инструментам экстраординарного характера [\[5, с. 68; 6, с. 269\]](#).

Систематизация реализованных в период пандемических ограничений налогово-правовых мер позволяет выделить четыре основополагающие категории мер воздействия на экономическую безопасность.

1. Первую категорию составили социально ориентированные налоговые меры, предусматривающие предоставление отсрочек исполнения налоговых обязательств.

Так, Постановлением Правительства РФ от 02.04.2020 № 409 была введена дифференцированная система временных льгот для субъектов малого и среднего предпринимательства, функционирующих в наиболее пострадавших секторах экономики. Продолжительность отсрочек варьировалась от трех до шести месяцев в зависимости от степени воздействия пандемических ограничений на отдельные виды экономической деятельности, конкретизированные в Постановлении Правительства РФ от 03.04.2020 № 434. Всего по данным НИФИ в 2020 г. объем налоговых отсрочек и рассрочек составил около 55 млрд руб. (НИФИ Минфина России. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nifi.ru/images/FILES/COVID-19/taxview.pdf>).

Однако, принципиальным ограничением эффективности данных мер стало то, что они не применялись к налогу на добавленную стоимость (НДС), что существенно сужало круг бенефициаров государственной поддержки.

2. Вторая группа мер была сконцентрирована на снижении налогового бремени через корректировку ставок налогов и тарифов обязательных платежей.

Региональным органам государственной власти была предоставлена возможность установления минимальных ставок для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения (УСН) и патентную систему налогообложения.

Законодательные акты субъектов Российской Федерации предусматривали существенное снижение налоговых ставок для пострадавших отраслей. Например, Законом Пензенской области от 15.06.2020 № 3519-ЗПО ставка УСН при объекте налогообложения «доходы» была установлена на уровне 1% вместо стандартных 6%, а при объекте «доходы минус расходы» – 5% вместо 15%. Аналогичный подход был реализован в Законе Пермского края от 22.06.2020 № 548-П.

Наиболее значимым нововведением в данной сфере стало кардинальное снижение тарифа страховых взносов для субъектов малого и среднего предпринимательства (далее также – МСП) с 30% до 15% в отношении части заработной платы, превышающей минимальный размер оплаты труда (Федеральный закон от 01.04.2020 № 102-ФЗ). Данная мера была закреплена в пп. 17 п. 1 ст. 427 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (далее – НК РФ).

Всего по данным НИФИ в 2020 г. около 2 миллионов субъектов малого и среднего предпринимательства и социально ориентированных НКО были освобождены от уплаты налогов и страховых взносов на сумму около 75 миллиардов рублей (НИФИ Минфина

России. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nifi.ru/images/FILES/COVID-19/taxview.pdf>).

Что примечательно, снижение тарифа страховых взносов для субъектов МСП было сохранено и после завершения пандемического периода. С определенными модификациями соответствующая льгота приобрела характер постоянно действующего налогового механизма. Так, с 2024 г. в соответствии с Федеральным законом от 29.10.2024 № 362-ФЗ пониженные тарифы страховых взносов могут применяться субъектами МСП к части заработной платы, превышающей 1,5 минимального размера оплаты труда.

3. Третью категорию составили проектно-ориентированные стимулирующие налоговые механизмы, предполагающие предоставление налоговых преференций субъектам хозяйственной деятельности при условии оказания ими поддержки пострадавшим категориям экономических субъектов. Характерным примером такого подхода являлось предоставление торговым центрам льгот по налоговым платежам в обмен на поддержку арендаторов из числа субъектов МСП.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 03.04.2020 № 439 были разработаны специальные правила расчета отсрочки по арендным платежам за коммерческую недвижимость. Данные правила предусматривали двухэтапную процедуру: первоначально арендодатель предоставлял отсрочку арендных платежей для помещений в торгово-административных комплексах, после чего региональные органы власти предоставляли таким арендодателям льготы по налогу на имущество организаций, земельному налогу или отсрочки исполнения соответствующих налоговых обязательств (Письмо ФНС России от 09.04.2020 № БС-4-21/5994@).

4. Четвертую группу составили меры по либерализации контрольно-надзорных мероприятий в налоговой сфере. Федеральной налоговой службой (ФНС) был издан специальный Приказ ФНС России от 20.03.2020 № ЕД-7-2/181@, предусматривающий временное смягчение требований в области налогового контроля. Данные меры включали продление сроков представления налоговой отчетности, приостановление проведения выездных налоговых проверок и мероприятий принудительного взыскания задолженности для определенных категорий налогоплательщиков.

По данным НИФИ, приостановление ФНС России взысканий задолженности и переход к мягким мерам урегулирования привели к росту суммарной налоговой задолженности на сумму более 300 млрд рублей к концу 2020 г. (НИФИ Минфина России. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nifi.ru/images/FILES/COVID-19/taxview.pdf>).

В целом, комплексный анализ реализованных экстраординарных налоговых мер свидетельствует о стремлении российского законодателя к обеспечению сбалансированного подхода между фискальными потребностями государства и необходимостью поддержки наиболее уязвимых сегментов экономики.

Четыре выделенные категории мер – от прямых отсрочек и снижения налоговых ставок до стимулирования взаимной поддержки экономических субъектов и либерализации административных процедур – демонстрируют системный характер государственного реагирования на пандемические вызовы.

Особое значение имеет трансформация отдельных антикризисных мер в постоянно действующие механизмы, что свидетельствует об их долгосрочной эффективности для обеспечения экономической устойчивости.

Вместе с тем, эффективность предпринятых налогово-правовых мер была ограничена рядом системных недостатков.

Основополагающей проблемой стала некоторая выборочность в определении круга бенефициаров государственной поддержки. Преимущественная ориентация на субъекты малого и среднего предпринимательства из узкого перечня пострадавших отраслей привела к исключению значительной части экономических субъектов, включая крупный бизнес, из системы налогового стимулирования. Такая избирательность способствовала формированию неравных конкурентных условий и не позволила в полной мере реализовать потенциал налогового регулирования [\[12; 13\]](#).

Существенным недостатком явилось также преобладание временных отсрочек над полноценными налоговыми каникулами или списанием задолженностей. Как отмечает Г.Н. Семенова, в отличие от ряда европейских государств, применявших более радикальные меры поддержки, российский подход ограничился преимущественно переносом налоговых обязательств на более поздние периоды, что не обеспечивало решение проблемы дефицита оборотных средств предприятий [\[14\]](#).

Налоговые меры противодействия санкционному давлению

Масштабное санкционное давление на российскую экономику обусловило формирование особой парадигмы налогово-правового регулирования, адаптированной к условиям ограниченного доступа к внешним рынкам капитала и технологий [\[15\]](#). Данные обстоятельства потребовали перестройки налоговой политики в направлении усиления защитных механизмов и стимулирования внутреннего производственного потенциала.

1. Первая группа мер была направлена на предотвращение оттока финансовых ресурсов и обеспечение их концентрации на решении задач национальной экономической безопасности.

Так, одним из элементов налогово-правового реагирования на беспрецедентные санкционные вызовы в 2022 г. стало значительное усиление и расширение антиофшорного законодательства. В 2023 г. Министерством финансов Российской Федерации был принят Приказ Минфина России от 05.06.2023 N 86н о кардинальном расширении перечня низконалоговых юрисдикций, который с 1 января 2024 г. существенно увеличил количество офшорных зон [\[16; 17\]](#). В обновленный перечень были включены все государства-члены Европейского Союза, Соединенные Штаты Америки, Япония, Сингапур, Тайвань и другие «недружественные» государства, указанные в Распоряжении Правительства РФ от 05.03.2022 N 430-р.

Параллельно в соответствии с Указом Президента РФ от 08.08.2023 № 585 было приостановлено действие отдельных положений соглашений об избежании двойного налогообложения с 38 «недружественными» странами.

Данные меры были дополнены ужесточением требований к контролируемым иностранным компаниям и введением дополнительных обязанностей по раскрытию информации о трансграничном движении капитала [\[18\]](#).

2. Вторая группа мер была связана с реализацией политики импортозамещения и с развитием стратегических отраслей экономики, что потребовало создания специализированных налоговых инструментов [\[19\]](#).

Особое место в системе налогового стимулирования импортозамещения заняли

специализированные льготы для производителей продукции, включенных в реестр организаций, осуществляющих деятельность в сфере радиоэлектронной промышленности (РЭП).

Так, с 1 января 2023 г. в соответствии с п. 1.16 ст. 284 НК РФ установлена пониженная ставка по налогу на прибыль для российских организаций, включенных в реестр организаций, осуществляющих деятельность в сфере радиоэлектронной промышленности (РЭП). Что примечательно, действие пониженной ставки было продлено до 2028 г., хоть с 1 января 2025 г. она стала составлять 8% вместо 3% (при общей ставке налога на прибыль на уровне 25%).

Данные льготы дополняются механизмами ускоренной амортизации оборудования для импортозамещающих производств. С 2022 г. был введен пп. 5. п. 2 ст. 259-3 НК РФ, который расширяет возможности ускоренной амортизации для оборудования из реестра российской радиоэлектронной продукции и отечественного программного обеспечения с повышающим коэффициентом до 3.

Соответствующий реестр был создан в 2015 г. в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 17.07.2015 № 719 в ответ на первую волну санкций. С 1 июля 2024 г. в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 29.06.2024 № 894 подтверждение производства промышленной продукции в Российской Федерации осуществляется исключительно на основании сведений из данного реестра. Включение в реестр предоставляет производителям доступ к комплексу налоговых льгот, включая применение по налогу на прибыль организаций коэффициента 1,5 при формировании первоначальной стоимости основных средств в виде высокотехнологичного оборудования.

При этом в соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 257 НК РФ, введенным в 2022 г., повышающий коэффициент при учете первоначальной стоимости основного средства будет составлять 2, если такие средства: 1) включены в реестр российской радиоэлектронной продукции и относятся к сфере искусственного интеллекта; 2) включены в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных; 3) включены в перечень российского высокотехнологичного оборудования, утвержденный Распоряжением Правительства РФ от 20.07.2023 № 1937-р (в ред. от 16.12.2024).

Отмеченные меры изначально были сконструированы как постоянно действующие, хотя они представляют собой непосредственную реакцию на новые санкционные вызовы и угрозы.

Аналогичным образом пп. 7 ст. 150 НК РФ устанавливает освобождение от НДС при ввозе технологического оборудования, аналоги которого не производятся в России. Данная норма действует с 2008 г., однако ее непосредственное применение существенно корректируется за счет расширения (или сокращения) перечня такого оборудования, утверждаемого Правительством России. Это в совокупности с целями соответствующих налоговых льгот позволяет рассматривать их в качестве экстраординарных налоговых мер в части конкретных видов продукции (технологического оборудования).

Таким образом, особенностью налогового стимулирования импортозамещения (как экстраординарной по ситуационному критерию меры) является постепенная трансформация соответствующих мер в постоянно действующие механизмы. Исключением является пп. 1.16 ст. 284 НК РФ, устанавливающий льготы по налогу на

прибыль для организаций из реестра радиоэлектронной промышленности с ограничением срока действия до 2028 г.

Так, например, стоит отметить, что сегодня в рамках ординарного регулирования поддержка стратегических отраслей экономики осуществляется через комплекс налоговых мер, включающий специальные налоговые режимы для резидентов особых экономических зон, территорий опережающего социально-экономического развития, инновационных научно-технологических центров. Здесь же можно отметить, налогово-бюджетное стимулирование инновационного потенциала регионов, которое предполагает использование проектно-целевого финансирования для создания новых производств в сочетании с налоговым стимулированием промышленного развития, при этом особое внимание уделяется определению приоритетных отраслей и производств [20].

Количественная оценка эффективности политики импортозамещения в России демонстрирует двойственный эффект: с одной стороны, наблюдается рост выпуска в защищённых секторах и существенное снижение импорта по целевым категориям, но, с другой стороны, общий вклад импортозамещенных производств в макроэкономические показатели пока умеренный. По данным экспертов Сбер, за 2021-2024 гг. импорт снизился примерно на 22%: с 315 до 247 млрд долларов, прежде всего, за счет машиностроения, оборудования, транспорта и электроники, где сокращение достигло 12-15% (Сбер Про. [Электронный ресурс]. URL: <https://sber.pro/publication/ot-antikrizisnih-mer-k-tehnologicheskomu-suverenitetu-itogi-pervih-tryoh-let-importozamescheniya-v-rossii/>). В то же время, негативные последствия для инновационных отраслей сохраняются из-за ограничений внешних поставок (НИУ ВШЭ. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.hse.ru/news/expertise/814559899.html>). Кроме того, хоть импортозамещение способствует росту в отдельных сегментах, оно пока слабо влияет на общие темпы развития национальной экономики (РБК. [Электронный ресурс]. URL: <https://companies.rbc.ru/news/fVplJACr7p/importozameschenie-v-rossii-2025-kak-izmenilas-otechestvennaya-ekonomika/>).

Налоговые меры в условиях частичной мобилизации экономики

Проведение Специальной военной операции обусловило необходимость дополнительной мобилизации финансовых ресурсов государства и формирования особых условий налогообложения для обеспечения оборонных нужд [21; 22].

Налогово-правовое регулирование в данных условиях характеризуется приоритетом публичных интересов над частными. При этом консолидация общества вокруг целей обеспечения национальной безопасности создает правовые и социальные предпосылки для применения более интенсивных (в т.ч. экстраординарных) налоговых мер [23; 24].

Специфика налогово-правового регулирования в подобных условиях проявляется в усилении роли фискальных механизмов, направленных на максимизацию доходов бюджетной системы, при одновременном применении селективных стимулирующих мер для поддержки критически важных отраслей экономики.

1. С одной стороны, формирование частичной мобилизационной экономики потребовало активизации стимулирующих налоговых мер для поддержки импортозамещающих производств и стратегических отраслей. Предоставление налоговых льгот для инвестиций в критически важные технологии, создание специальных налоговых режимов для резидентов индустриальных парков и технопарков, льготное налогообложение доходов от реализации инновационной продукции отражают трансформацию налоговой

системы в инструмент структурной перестройки экономики. Подробнее соответствующие налоговые меры были проанализированы нами выше.

Одновременно реализуется комплекс мер налоговой поддержки для предприятий оборонно-промышленного комплекса, организаций, участвующих в выполнении государственного оборонного заказа, субъектов малого и среднего предпринимательства в стратегически важных отраслях. Данные меры обеспечивают сохранение производственного потенциала и стимулируют развитие приоритетных направлений экономики [\[25; 26\]](#).

Так, в частности, в соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 02.09.2025 № 2426-р с 1 января 2026 г. в перечень российского высокотехнологичного оборудования также будут включены беспилотные авиационные системы (БАС) различных типов. Также в данный перечень выходит радиолокационная аппаратура, аппаратура для контроля и управления беспилотными воздушными судами и т.п. Как мы уже отмечали выше, согласно абз. 3 п. 1 ст. 257 НК РФ приобретение налогоплательщиком основных средств и з соответствующего перечня дает ему право на применение повышающего коэффициента 2 при расчете стоимости таких основных средств. Кроме того, производители соответствующего оборудования также могут включаться в реестр организаций, осуществляющих деятельность в сфере радиоэлектронной промышленности, что в соответствии с п. 1.16 ст. 284 НК РФ позволяет их производителям применять пониженную ставку налога на прибыль на уровне 8%.

Также можно отметить создание на основании Постановления Правительства РФ от 07.10.2021 № 1705 единого реестра результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ военного, специального или двойного назначения. Реализация (или передача) исключительных права на такие результаты освобождается от НДС в соответствии с пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Отдельно стоит упомянуть, что в 2024 г. НК РФ был дополнен двумя новыми статьями, предусматривающими освобождение от НДС (ст. 145.2 НК РФ) и от налога на прибыль (ст. 246.1-1 НК РФ) участников Военного инновационного технополиса «Эра» Министерства обороны Российской Федерации. Также участники данного технополиса платят пониженные страховые взносы в соответствии со ст. 427 НК РФ. Отмеченный инновационный технополис был создан на основании Федерального закона от 14.07.2022 № 253-ФЗ, в соответствии со ст. 1 которого «Эра» представляет собой специализированный научно-исследовательский, производственный и образовательный комплекс, объединяющий в себе научные организации, высшие учебные заведения, государственные корпорации, предприятия ОПК и другие российские организации, которые осуществляют деятельность в интересах обороны и безопасности России.

В целом, как можно заметить, комплекс мер налоговой поддержки для предприятий оборонно-промышленного комплекса изначально формируется в качестве постоянно действующей системы за счет дополнения или расширения ординарных налоговых механизмов новыми аспектами, связанными с обеспечением обороны и безопасности государства в отдельных экстраординарных условиях.

При этом ввиду ограниченной доступности информации о деятельности предприятий ОПК, а также о сфере обороны и безопасности в целом не представляется возможным однозначно оценить объемы совокупных налоговых льгот и преференций, предоставленных в соответствующей сфере. Здесь можно лишь отметить, что совокупные расходы российского бюджета на оборону в 2025 г. составляли 13,5 трлн рублей, что

примерно равняется 6,3% ВВП или 30% всех бюджетных расходов.

2. С другой стороны, ключевым элементом налогово-правового обеспечения экономической безопасности стало введение дополнительного налогообложения.

Наиболее ярким примером данного подхода стало принятие в июле 2023 г. Федерального закона «О налоге на сверхприбыль» для отдельных компаний в целях восполнения бюджетного дефицита, возникшего из-за санкций и иных внешнеторговых ограничений. Сверхприбыль определялась как превышение средней арифметической величины прибыли за 2021 и 2022 гг. над средней арифметической величиной прибыли за 2018 и 2019 гг., при этом ставка налога была установлена в размере 10% от соответствующего превышения. Обязанность по уплате налога на сверхприбыль была возложена на организации, чья средняя прибыль за 2021-2022 гг. до уплаты налогов превышала 1 млрд рублей.

Данная мера обеспечила единовременное привлечение дополнительных бюджетных средств за счет экстраординарного распределения налогового бремени, что позволило привлечь дополнительные ресурсы на нужды обороны и экономической безопасности. Всего по данным Минфина России налог на сверхприбыль позволил привлечь дополнительно 318,8 млрд руб. (Минфин России. [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=38838-byudzheta_poluchil_3188_mld_rublei_ot_naloga_na_sverkhpribyl).

Соответствующая мера встретила с достаточно резкой критикой со стороны экспертного сообщества. Как отмечает, например, С.Г. Пепеляев, налог на сверхприбыль, введенный в 2023 г. в отношении прибыли, полученной в 2021-2022 гг., был введен с нарушением запрета обратной силы новых налогов, прямо установленного в ст. 57 Конституции Российской Федерации. Признавая объективно возникшую в 2022-2023 гг. необходимость поиска дополнительных источников бюджетных доходов, С.Г. Пепеляев, тем не менее, справедливо указывает на то, что «ради «восстановления» одних фундаментальных ценностей нельзя грубо пренебрегать другими, такими как запрет ретроактивности налогообложения» ^[1].

Как следствие, подобные экстраординарные налоговые меры, даже если они вводятся однократно, должны опираться на детально проработанную законодательную базу, которая определяет основания их введения, базовые принципы введения и требования к введению (причем процедура их принятия должна быть более строгой по сравнению с принятием ординарных налоговых мер, а не облегченной). Если некоторые временные исключения из правил возможны, то закон обязан содержать инструменты, ограничивающие пределы таких исключений и обеспечивающие скорейший возврат к обычному режиму после истечения строго определенного срока или исчезновения определенных условий.

Впрочем, стоит отметить, что в целях мобилизации отечественной экономики, действительно, преимущественно используются именно ординарные налоговые меры. Так, в 2022-2025 гг. были повышены ставки ординарных налогов: базовая ставка налога на прибыль организаций увеличена до 25% (ст. 284 НК РФ), введена дифференцированная шкала ставок НДФЛ от 13% до 22% (ст. 224 НК РФ), введен НДС для предприятий на упрощенной системе налогообложения с доходом свыше 60 млн рублей в год, увеличены НДС (ст. 342 НК РФ), акцизы, утилизационный сбор на автомобили.

Суммарно в 2025 г. дополнительные доходы от повышения базовых ставок ординарных

налогов и расширения налоговой базы должны составить около 2,6 трлн руб. для всей бюджетной системы России. Наиболее существенные дополнительные доходы ожидаются от повышения налога на прибыль (около 1,6 трлн руб.) и от дифференцированной шкалы НДФЛ (около 500 млрд руб.) (ТАСС. [Электронный ресурс]. URL: <https://tass.ru/ekonomika/20932729>).

При этом все отмеченные выше налоговые меры хоть и являются непосредственной реакцией на актуальные вызовы для отечественной экономической безопасности (т.е. по своей цели являются экстраординарными), но, тем не менее, изначально носят постоянный (ординарный по своей форме) характер.

В данном контексте особенно примечательно внесенное осенью 2025 г. предложение Минфина России о снижении с 60 млн руб. до 10 млн руб. порога доходов для УСН, при превышении которого нужно платить НДС (Минфин России. [Электронный ресурс] URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=39932-minfin_rossii_vnes_v_pravitelstvo_rf_byudzhetnyi_paket). При этом сама обязанность платить НДС организациям на УСН при превышении доходов 60 млн руб. была введена с 1 января 2025 г.

Кроме того, в рамках бюджетного пакета, внесенного Минфином России в Правительство России осенью 2025 г., также предусматривается повышение базовой ставки НДС с 20% до 22%. При этом прямо отмечается, что дополнительные доходы бюджета от повышения ставки НДС будут использованы, прежде всего, для финансирования обороны и безопасности (Интерфакс. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.interfax.ru/russia/1049482>).

В целом, как можно заметить, целевые стимулируемые сектора отечественной экономики пользуются налоговыми льготами и преференциями, не сталкиваясь с негативными последствиями повышения ординарных налогов в целях обеспечения национальной безопасности, в то время как нестимулируемые сектора, напротив, не могут пользоваться льготами и в полной мере несут бремя повышения налогов.

Иными словами, налогово-правовое регулирование в условиях специальной военной операции приобрело дуалистический характер: усиление фискальных механизмов для максимизации бюджетных доходов при одновременном применении выборочных льгот для поддержки стратегически важных отраслей и импортозамещающих производств (а также - непосредственно предприятий ОПК).

Данная трансформация отражает приоритет публичных интересов и использование налоговой системы как инструмента мобилизационной экономики и обеспечения национальной безопасности.

Выводы

Проведенное исследование комплекса экстраординарных налогово-правовых мер обеспечения экономической безопасности России позволяет сформулировать следующие основные выводы.

1. Динамика развития экстраординарных налоговых мер демонстрирует эволюцию от точечных антикризисных инструментов к комплексной системе налогово-правового обеспечения экономической безопасности, характеризующейся усилением роли налоговой политики в структурной перестройке экономики и в достижении технологической независимости в критически важных отраслях.

2. Способность российского налогового права к адаптивному экстраординарному реагированию на разнородные угрозы национальной экономической безопасности можно проследить на примере трех групп актуальных вызовов:

- вызовы пандемии COVID-19 обусловили разработку и применение социально ориентированных и отраслевых стимулирующих мер;
- санкционное давление потребовало создания защитно-стимулирующих механизмов, сочетающих антиофшорные ограничения с поддержкой импортозамещения;
- потребности по частичной мобилизации экономики привели к формированию дуалистического подхода, объединяющего интенсификацию фискальных функций налогового регулирования с выборочным стимулированием стратегических отраслей.

Данная дифференциация демонстрирует гибкость налогово-правового инструментария в условиях различных типов экономических угроз.

3. Анализ экстраординарных налоговых мер, введенных в ответ на вызовы COVID-19, выявил формирование четырех основополагающих категорий: социально ориентированные налоговые меры; меры по корректировке ставок налогов и тарифов обязательных платежей; проектно-ориентированные стимулирующие налоговые меры; меры по либерализации контрольно-надзорных мероприятий в налоговой сфере.

4. Экстраординарные налоговые меры противодействия санкционному давлению характеризуются двуединым подходом: усилением защитных налоговых механизмов, препятствующих оттоку капитала в зарубежные (прежде всего, недружественные) юрисдикции; интенсификацией стимулирования импортозамещающих производств.

Отличительной особенностью мер по противодействию санкциям является их постепенная трансформация из экстраординарных в постоянно действующие механизмы налогового регулирования.

5. Налогово-правовое регулирование в условиях частичной мобилизационной экономики и специальной военной операции приобрело дуалистический характер, проявляющийся в одновременном усилении фискальных механизмов (повышение ставок основных налогов, введение налога на сверхприбыль) для максимизации бюджетных доходов и применении выборочных стимулирующих мер для поддержки критически важных отраслей и импортозамещающих производств.

В целом, на основе проведенного анализа экстраординарные налоговые меры обеспечения экономической безопасности могут быть определены как комплекс специализированных налогово-правовых инструментов временного или постоянного характера, применяемых государством в ответ на чрезвычайные ситуации, кризисные явления или внешние вызовы в целях защиты национальных экономических интересов, поддержания макроэкономической стабильности и обеспечения структурной перестройки экономики в изменившихся условиях.

Библиография

1. Пепеляев С.Г. Налоги "с характером" // Налоговед. 2023. № 7. С. 4-9. EDN: POIRKU.
2. Колосов Д. И. Windfall tax, или налог чрезвычайного характера // Налоговая политика и практика. 2023. № 9(249). С. 34-39. EDN: EWOEGP.
3. Терещенко Н. А. Введение налога на сверхприбыль, как налога чрезвычайного характера // Экономика и бизнес: теория и практика. 2024. № 3-2(109). С. 134-136. DOI:

- 10.24412/2411-0450-2024-3-2-134-136. EDN: SDJXEV.
4. Пепеляев С. Г. Налоговое право как антитеза чрезвычайщине // Закон. 2024. № 11. С. 17-22. DOI: 10.37239/0869-4400-2024-21-11-17-22. EDN: FIKLTF.
5. Пономарева К. А. Налоговые механизмы снижения экономических последствий пандемии COVID-19 в Российской Федерации и Европейском союзе // Актуальные проблемы российского права. 2021. № 7 (128). С. 66-76. DOI: 10.17803/1994-1471.2021.128.7.066-076. EDN: IONVGP.
6. Козырев А.В. Меры по поддержке малого бизнеса в кризисных условиях: международный опыт и российская практика // Экономика, предпринимательство и право. 2021. № 2. С. 267-284. DOI: 10.18334/epp.11.2.111633. EDN: FFSWVI.
7. Соловьева Н. А. Соотношение регулирующей и фискальной функции налогов в Российской Федерации в условиях экономических санкций // Уральский научный вестник. 2023. Т. 1, № 4. С. 94-98. EDN: HWZQCB.
8. Соловьева Н. А. Опыт реализации регулирующей функции налога в условиях экономических санкций на примере Исламской Республики Иран // Евразийский юридический журнал. 2023. № 6(181). С. 264-265. EDN: CAWRLB.
9. Цветков В. А. Мобилизационная экономика: актуальные вопросы сегодняшнего дня // Проблемы рыночной экономики. 2022. № 3. С. 6-15. DOI: 10.33051/2500-2325-2022-3-6-15. EDN: NPOOEU.
10. Сбежнев В. А. Специфика налога на сверхприбыль // Налоги. 2024. № 1. С. 6-9. DOI: 10.18572/1999-4796-2024-1-6-9. EDN: VAKINU.
11. Цветков В.А., Дудин М.Н. Пандемия COVID-19 как угроза продовольственной и экономической безопасности страны // Экономика и управление. 2020. № 26(4). С. 334-344. DOI: 10.35854/1998-1627-2020-4-334-344. EDN: EUSWBM.
12. Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic. Paris: OECD Publishing, 2021. 79 p.
13. Perret S. COVID-19 and Fiscal Policies: Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience. Wolters Kluwer, 2020. 49 p.
14. Семенова Г.Н. Влияние пандемии COVID-19 на прибыль организаций // Вестник Московского государственного областного университета. Серия: Экономика. 2021. № 4. С. 82-94. DOI: 10.18384/2310-6646-2021-4-82-94. EDN: IXUUQE.
15. Ашинова М.К., Козлова Н.Ш., Козлов Р.С. Меры поддержки экономики России и возможные макроэкономические последствия в условиях санкционного давления // Новые технологии / New technologies. 2022. № 18(3). С. 127-133. DOI: 10.47370/2072-0920-2022-18-3-127-133. EDN: CWVFJR.
16. Гапоненко В. Ф. Особенности функционирования офшоров в сфере офшоризации финансовых потоков в стране в контексте экономической безопасности // Проблемы экономики и юридической практики. 2024. Т. 20, № 1. С. 182-188. EDN: GCHNMY.
17. Косогорова Л.А., Крутиков В. К., Якунина В. А., Якунина М. В. "Эффективные собственники" и вывод капиталов в офшоры // Экономика и предпринимательство. 2025. № 2(175). С. 272-274. DOI: 10.34925/EIP.2025.175.2.046. EDN: LYOVVR.
18. Ярцева Н. М. Внешнеэкономическая деятельность российских компаний в условиях новаций налогового законодательства // Российский внешнеэкономический вестник. 2024. № 11. С. 42-48. DOI: 10.24412/2072-8042-2024-11-42-48. EDN: CEJJWS.
19. Титов И. А. Стимулирующая функция налоговой политики как фактор экономического роста в условиях санкционных ограничений // Вестник евразийской науки. 2024. Т. 16. No 5. 10 с. EDN: XWQILN.
20. Макаров И.Н., Кукина Е.Е., Кривых Н.Н. Бюджетно-налоговое стимулирование инновационного потенциала регионов в современных условиях // Креативная экономика. 2022. Т. 16. № 9. С. 3387-3402. DOI: 10.18334/ce.16.9.116221. EDN: KOFUBT.

21. Черняев Е. В., Хайтбаев В. А., Дорошев С. С. Мобилизационная экономика: характеристика, сравнительный ретроспективный анализ // Вестник СамГУПС. 2023. № 2(60). С. 37-44. EDN: LXOQPF.
22. Alaberdeev R. R. On the mobilization model of the economy // Государственная служба. 2023. Vol. 25, No. 2(142). P. 75-79. DOI: 10.22394/2070-8378-2023-25-2-75-79. EDN: VENSPA.
23. Нестеров Г.Г. Налоговая безопасность в системе обеспечения экономической безопасности // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. 2009. № 7. С. 10-15. EDN: NBJAMT.
24. Рубан-Лазарева Н. В. Особенности применения мобилизационных элементов налоговой политики за рубежом // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2024. № 3. С. 270-274. DOI: 10.17513/vaael.3315. EDN: PPAEXB.
25. Лев М.Ю. Современные тренды экономической безопасности мобилизационного сценария // Экономика и управление: проблемы, решения. 2022. № 5. Т. 4. С. 43-57. DOI: 10.36871/ek.ur.p.r.2022.05.04.007. EDN: FFDLOY.
26. Караваева И. В., Лев М. Ю. Экономика в условиях санкций и частичной экономической мобилизации через призму экономической безопасности // Экономическая безопасность. 2024. Т. 7, № 8. С. 2121-2152. DOI: 10.18334/ecsec.7.8.121598. EDN: VFBGGK.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

На рецензирование представлена статья «Экстраординарные налогово-правовые меры обеспечения экономической безопасности России: актуальная практика» для опубликования в журнале «Налоги и налогообложение». Предметом исследования выступают экстраординарные налогово-правовые меры, введенные в России в ответ на вызовы пандемии COVID-19, санкционного давления и частичной мобилизации экономики. Автор справедливо фокусируется на их роли в обеспечении экономической безопасности, что соответствует заявленной теме. Четко определены объект и предмет, что формирует прочный концептуальный каркас работы. Методология исследования основана на заявленных автором традиционных общенаучных методов (анализ, синтез, индукция, дедукция), а также специальных методов: системного, историко-правового и формально-юридического. В тексте статьи системный анализ прослеживается в классификации мер по трем ключевым вызовам, что методологически верно. Однако эмпирическая составляющая (анализ конкретных сумм мобилизованных доходов, количественная оценка эффективности мер) представлена слабо. Например, ссылка на исследование И.В. Караваевой и М.Ю. Лева (2024) о масштабах мобилизации могла бы быть подкреплена конкретными цифрами для большей убедительности. Актуальность исследования не вызывает сомнений. Налоговая политика как инструмент ответа на кризисы находится в фокусе современных научных и политических дискуссий. Работа корректно встраивается в существующий научный контекст, что подтверждается отсылками к текущим публикациям (2023-2024 гг.) в ведущих журналах и работам таких авторитетных авторов, как С.Г. Пепеляев. Научная новизна заключается в систематизации и комплексном анализе экстраординарных мер именно сквозь призму обеспечения экономической безопасности, а не только фискальной или стимулирующей функции. Автор удачно выделяет тренд трансформации временных экстраординарных мер в постоянные элементы налоговой системы (на примере пониженных тарифов

страховых взносов и льгот для РЭП), что является важным научным наблюдением. Стиль, структура, содержание в целом соответствуют предъявляемым требованиям. Стиль статьи соответствует научной публикации, он формален, корректен и профессионален. Структура логична: введение, три тематических блока, соответствующих выделенным вызовам и выводы. Содержание глубокое и детализированное. Однако, в разделе о мобилизации экономики тезис о «дуалистическом характере» налоговой политики (усиление фискализма + выборочное стимулирование) сформулирован качественно, но требует более четкой аргументации с приведением данных об объеме дополнительных доходов бюджета от повышения ставок и размере налоговой нагрузки на нестимулируемые сектора. Библиография обширна, релевантна теме исследования и представлена современными изданиями. Преобладают источники 2022-2024 годов, что соответствует динамике рассматриваемых событий. Присутствуют как работы ведущих российских экспертов (Пепеляев С.Г., Караваева И.В., Лев М.Ю.), так и ссылки на международный опыт (OECD, 2021). Все ссылки проверяемы через системы цитирования (EDN, DOI), что соответствует высшим академическим стандартам. Автор не вступает в прямую полемику, но имплицитно учитывает критический дискурс. Упоминание неоднозначной оценки «налога на сверхприбыль» и ссылка на позицию С.Г. Пепеляева о необходимости соблюдения конституционных принципов даже в чрезвычайных условиях демонстрируют взвешенность и учет альтернативных точек зрения. Для усиления этого аспекта можно было бы прямо процитировать критические аргументы оппонентов, например, о рисках дестимулирования инвестиций из-за резкого повышения фискальной нагрузки. Выводы являются логическим завершением исследования и представляют значительный интерес для широкой аудитории: ученых-правоведов, экономистов, государственных служащих Минфина и ФНС России, а также представителей бизнеса, стремящихся понять логику и перспективы развития налогового регулирования в условиях кризисов. Таким образом, статья представляет собой качественное научное исследование. Но, для однозначной рекомендации к опубликованию требуется устранить некоторые недостатки: доработать методологию в части эмпирической составляющей; привести четкую аргументацию под тезис о «дуалистическом характере» налоговой политики; привести цитаты критических аргументов оппонентов; внести языковые и стилистические правки (как-то: во введении «...и ее составной части экономической безопасности» – рекомендуется постановка запятой: «...и её составной части, экономической безопасности»; в разделе о COVID-19: «Принципиальным ограничением эффективности данных мер являлось их неприменение к налогу на добавленную стоимость...» – стилистически более грамотно: «...являлось то, что они не применялись к НДС...»). На основании изложенного статья рекомендуется к доработке.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. Составляет изучение актуальной практики применения экстраординарных налогово-правовых мер обеспечения отечественной экономической безопасности. Предмет исследования автором раскрыт достаточно подробно, однако если речь в заглавии научной статьи идет об обеспечении экономической безопасности, то необходимо было сделать отсылку к Указу Президента РФ от 02.07.2021 № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации», который включает раздел, посвященный экономической безопасности. Цели обеспечения экономической

безопасности страны, согласно указу, – укрепление экономического суверенитета, повышение конкурентоспособности экономики и ее устойчивости к внешним и внутренним угрозам, создание условий для экономического роста, темпы которого будут выше мировых. Также в указе закрепляются задачи, реализация которых направлена на достижение заявленной цели. Считаем, что это необходимо указывать в обосновании актуальности темы научной статьи.

Методология исследования. Автор в отдельном абзаце введения говорит об использовании при написании научной статьи следующих методов: анализ, синтез, индукция, дедукция, системного анализа права, историко-правовой, формально-юридический. При этом автор раскрывает только два из указанных методов – системного анализа права

и историко-правовой. В указанном контексте в тексте статьи рекомендуется раскрывать для чего применялся каждый из заявленных методов в процессе написания научной статьи.

Актуальность. Обусловлена рядом тенденций сложившихся на сегодняшний день в сфере налогообложения: 1) непрерывное развитие и совершенствование налогового законодательства. Ежегодно в Налоговый кодекс РФ вносятся изменения, которые порой не являются системными. Это порождает «пробелы» и проблемные вопросы в сфере налогообложения; 2) использование налоговых льгот и специальных налоговых режимов. Государство заинтересовано в поддержке отечественного бизнеса и развитии промышленности, особенно в рамках импортозамещающих технологий и продуктов; 3) изменения в налоговой реформе. Например, в 2026 году ожидается рост налоговой нагрузки из-за повышения НДС и отмены льгот по страховым взносам, а также усложнение учета для малого бизнеса и ужесточение административного контроля со стороны ФНС. В таких условиях грамотное налоговое планирование и профессиональный консалтинг становятся насущной необходимостью. Налоги и налоговая политика выступают важнейшими элементами системы обеспечения национальной экономической безопасности. С помощью налогов государство перераспределяет часть прибыли предприятий и предпринимателей, доходов граждан, затем направляет ее на развитие производственной и социальной инфраструктуры страны в целом, а также инвестирует в капиталоемкие и фондоемкие отрасли.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения материала в статье научный. Материал излагается логично и последовательно. Статья разделена на самостоятельные разделы: введение, основной текст, выводы, библиография. В целом структура научной статьи соответствует рекомендациям международного стандарта IMRAD. Основной текст статьи также разделен на отдельные структурные элементы: налоговые меры обеспечения экономической безопасности в условиях пандемии COVID-19; налоговые меры противодействия санкционному давлению; налоговые меры в условиях частичной мобилизации экономики. Предложенное автором структурирование основного текста научной статьи позволило всесторонне раскрыть заявленную тему и существенно облегчает процесс восприятия информации. Содержание статьи полностью соответствует ее названию.

Библиография. Включает 26 источников, в том числе изданных за последние пять лет. Некоторые из приведенных источников индексируются в ядре РИНЦ и международных базах цитирований. В целом соответствует необходимым требованиям. Заслуживает внимания проведенный автором анализ научной литературы на иностранном языке, это позволило более глубоко осветить заявленную тематику и существующие проблемные вопросы в изучаемой области общественных отношений.

Апелляция к оппонентам. В статье приводится апелляция к оппонентам. Автор

анализирует подходы ученых по тем или иным вопросам регламентации и практики применения экстраординарных налогово-правовых мер обеспечения отечественной экономической безопасности, высказывает собственную позицию по поводу различных подходов ученых-правоведов, оценивает справедливость подходов некоторых из них. Выводы, интерес читательской аудитории. Статья может быть рекомендована к публикации в журнале «Налоги и налогообложение», однако автору необходимо при дальнейшей научной проработке указанной тематики учесть пожелания и рекомендации рецензента. Интерес читательской аудитории к заявленной в статье теме представляется весьма высоким и определяется ее актуальностью, а также качеством излагаемого в статье материала.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Пьянова М.В. Налоговые условия для предпринимательства в особых экономических зонах и территориях опережающего социально-экономического развития // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. С. 36-53. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.75837 EDN: KXQFEF URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75837

Налоговые условия для предпринимательства в особых экономических зонах и территориях опережающего социально-экономического развития

Пьянова Марина Владимировна

ORCID: 0000-0001-5562-3772

кандидат экономических наук

доцент, кафедра налогов и налогового администрирования; Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации
ведущий научный сотрудник; Институт исследований социально-экономических трансформаций и
финансовой политики; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

125993, Россия, г. Москва, ул. Ленинградский Проспект, 49

✉ marinapyanova@mail.ru



[Статья из рубрики "Специальные налоговые режимы"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.5.75837

EDN:

KXQFEF

Дата направления статьи в редакцию:

10-09-2025

Дата публикации:

07-10-2025

Аннотация: Статья посвящена особенностям налогообложения предпринимательской деятельности на преференциальных территориях: в особых экономических зонах (ОЭЗ) и территориях опережающего социально-экономического развития (ТОР). Целью исследования является разработка предложений по применению налоговых инструментов для развития ОЭЗ и ТОР. Объектом исследования является применение налоговых льгот, особых режимов налогообложения, как инструментов стимулирования инвестиций в реальный сектор экономики. Предметом исследования выступает налоговое законодательство, регулирующее предпринимательскую деятельность в ОЭЗ и

ТОР. Рассмотрены в динамике ряд показателей, характеризующих результативность функционирования ОЭЗ и ТОР, в числе которых суммы налогов, страховых взносов и таможенных платежей резидентов, и применяемые соответствующие льготы. Выявлены отдельные факторы, оказывающие влияние на результативность деятельности ОЭЗ и ТОР, в том числе, недостаточное использование возможностей льготного налогообложения. Ретроспективный анализ показателей по статистическим данным Минэкономразвития РФ выявил определенные закономерности функционирования ОЭЗ и ТОР. Анализ научных и экспертных публикаций, синтез и обобщение позволили выделить факторы, влияющие на результативность ТОР и ОЭЗ. На основании экспертных мнений сделано предположение, что налоговые инструменты могут быть высокоэффективными в условиях сдерживающей денежно-кредитной политики. Несмотря на значительное количество публикаций по заявленной тематике, большинство авторов ограничиваются характеристикой особенностей деятельности ОЭЗ и ТОР, а также определением отдельных факторов, оказывающих влияние на их результативность. Новизна исследования состоит в: - систематизации налоговых условий предпринимательской деятельности на преференциальных территориях по видам обязательных платежей, месту применения и продолжительности льгот по налогам, страховым взносам, таможенным платежам; - выявлении особенностей налоговых условий резидентов ОЭЗ и ТОР: недостатка унифицированного подхода к установлению льгот и их продолжительности; ориентированности преференции в большей степени на крупный бизнес, практически полного отсутствия льгот для малого предпринимательства. Практическая значимость работы заключается в разработке отдельных предложений по совершенствованию налогообложения предпринимательской деятельности в ОЭЗ и ТОР, в том числе: установление предельных значений ставок налога на прибыль организаций; однократное предоставление льгот по имущественным налогам; применение пониженных ставок упрощенной системы налогообложения; ограничение прогрессивного налогообложения доходов физических лиц для резидентов ОЭЗ и ТОР.

Ключевые слова:

Особые экономические зоны, налоговые льготы, льготное налогообложение, налоговые режимы, налоговые условия, преференциальные режимы, малое предпринимательство, малый бизнес, территории опережающего развития, региональные льготы

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету при Правительстве Российской Федерации

Введение

В последнее десятилетие одной из ключевых задач государства остается обеспечение бюджета стабильными источниками доходов. Для этих целей, как неоднократно обсуждалось в научной и экспертной среде, требуются значительные инвестиции в научные исследования и разработки, которые впоследствии должны быть имплементированы в реальный сектор экономики [\[1\]](#). Наиболее масштабными проектами в этой сфере являются особые экономические зоны (ОЭЗ) и территории опережающего развития (ТОР).

Абсолютное большинство авторов научных публикаций по проблематике деятельности на

преференциальных территориях высоко оценивают значение их для экономики государства. На необходимости разработки эффективных инструментов поддержки предпринимательства в ОЭЗ и ТОР акцентировано внимание в работах Белоусова А. Л. [1], Самойловой В. В. [2], Валентир Н. В. [3], Ефименко Е. А., Гогоберидзе Г. Г., Румянцева Е. А. [4], Куприяновой Т. А. [5]. Слонимский А. А. [6] рассматривает роль особых территорий для содействия трансграничному сотрудничеству на примере Белоруссии, Польши и Прибалтики. Эрнazarов Т. Я., Шеримова Н. М., Титков А. А. отмечают, что в ряде государств стратегия территориального развития ориентирована, в большей степени, на формирование центров экономического роста, и рассматривают экономические выгоды развития моногородов [7]. Значимость политики особых экономических зон для устойчивого развития экономики в условиях цифровой трансформации отмечена в работах Zeyang Bian, Ning Wang [8]. Для развития международного сотрудничества определяющее значение имеют, по мнению Бодаубаевой Г. А., Хольцхакер Х., Бейферт А., Жакен Н., Ганиева Р. Г. [9, 10], таможенные преференции и упрощенные процедуры. Отдельные вопросы результативности ОЭЗ и ТОР освещены Доменко Ю. Ю., Кузнецовым М. С. [11], Аблизиной Н. Н. [12], Канапухиным П. А., Наумовым Р. Ю. [13], Ручьевым А. В. [14]. Многие зарубежные авторы выделяют ряд факторов, оказывающих сдерживающее влияние на развитие ОЭЗ. В исследованиях Roberta Arbolino, Raffaele Boffardi, Mariangela Bonasia, Salvatore Capasso, Luisa De Simone [15] недостаточную эффективность управления ОЭЗ авторы связывают с тем обстоятельством, что создание стимулирующих зон происходит путем слепого копирования политики, уже проводимой в других странах или регионах с высокими экономическими показателями. Jiaxin Li, Shaoguo Zhan, Xuetian Wang [16] акцентируют внимание на необходимости упорядоченного создания СЭЗ во взаимосвязи с промышленной политикой, чтобы предотвратить концентрацию ресурсов и связанную с этим перенаселенность. Некоторые ученые относят к определяющим факторам географическое положение территорий и отраслевую принадлежность резидентов [17]. Необходимость совершенствования правового регулирования предпринимательства в ОЭЗ и ТОР отмечена Балашовым К. Г., Кравченко Н. В. [18]. В исследованиях таких авторов как Гончаренко Л. И. [19], Побединский П. В. [20], Синенко О. А. [21], Майбуrow И. А. [22] отражена целесообразность совершенствования налогового регулирования деятельности в ОЭЗ и ТОР.

Объектом исследования является применение налоговых льгот, особых режимов налогообложения, как инструментов стимулирования инвестиций в реальный сектор экономики. Предметом исследования выступает налоговое законодательство, регулирующее предпринимательскую деятельность в ОЭЗ и ТОР.

Целью исследования является разработка предложений по применению налоговых инструментов для развития ОЭЗ и ТОР на основе системного анализа налоговых режимов предпринимательской деятельности на преференциальных территориях. В процессе исследования были поставлены следующие задачи и реализованы соответствующие этапы его проведения:

- охарактеризовать общие условия ведения предпринимательской деятельности на преференциальных территориях ОЭЗ и ТОР и проанализировать в сравнении налоговые условия резидентов;

- оценить показатели эффективности функционирования ОЭЗ и ТОР в динамике;
- определить налоговые инструменты, оказывающих стимулирующее и сдерживающее влияние на развитие преференциальных территорий.

Материалы и методы

Ретроспективный анализ показателей функционирования ОЭЗ и ТОР за пятилетний период позволил выявить определенные закономерности их развития. Результаты анализа статистических данных Минэкономразвития и Счетной Палаты Российской Федерации определили значение ТОР и ОЭЗ для экономики страны: ежегодно увеличиваются количество резидентов и количество созданных рабочих мест, отмечена положительная динамика объема инвестиций и сумм платежей в бюджетную систему.

Применяемые в процессе исследования традиционные методы научного анализа, такие как анализ научных статей и публикаций практиков, синтез экспертных мнений, обобщение данных позволили автору сформулировать ряд факторов, оказывающих непосредственное влияние на результативность деятельности ТОР и ОЭЗ, в числе которых региональная специфика, более выгодные налоговые условия, высокие требования к резидентам, недостаточное нормативно-правовое регулирование, непрозрачная система санкций и пр.

На основании экспертных мнений автором сделано предположение, что именно налоговые инструменты могут быть высокоэффективными в условиях сдерживающей денежно-кредитной политики [\[19\]](#).

Авторские рекомендации по совершенствованию налоговых инструментов развития преференциальных территорий сформулированы по результатам изучения научной литературы и анализа результатов деятельности ОЭЗ и ТОР по статистическим данным Минэкономразвития и Счетной палаты Российской Федерации.

В соответствии с Федеральным законом №116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации", ОЭЗ - часть территории РФ, которая определяется Правительством РФ и на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности, а также может применяться таможенная процедура свободной таможенной зоны.

Основная цель создания ОЭЗ - стимулирование инвестиционной активности на таких значимых для государства направлениях, как развитие обрабатывающих и высокотехнологичных отраслей; разработка, внедрение и коммерциализация технологий; совершенствование портовой и транспортной инфраструктуры; производство новых видов продукции; развитие сферы туризма и санаторно-курортного обслуживания.

По данным Минэкономразвития России, на 25 августа 2025 г. осуществляют работу 59 ОЭЗ четырех типов:

- 39 ОЭЗ промышленно-производственного типа (ППТ);
- 7 ОЭЗ технико-внедренческого типа (ТВТ);
- 11 ОЭЗ туристско-рекреационного типа (ТРТ);
- 2 портовые ОЭЗ (ПОЭЗ).

За 20 лет работы в ОЭЗ зарегистрировано 1361 резидент, в числе которых более 100

компаний с участием иностранного капитала из 34 стран. Общий объем заявленных инвестиций составил около 6,6 трлн. рублей, вложенных инвестиций – более 2,7 трлн. рублей, было создано более 108 тысяч рабочих мест из заявленных к созданию 177 тысяч, уплачено 652 млрд. рублей налоговых, таможенных платежей и страховых взносов.

ТОР, согласно, Федеральному закону №473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации», представляет собой часть территории субъекта Российской Федерации, на которой в соответствии с решением Правительства Российской Федерации установлен особый правовой режим осуществления предпринимательской и иной деятельности в целях формирования благоприятных условий для привлечения инвестиций, обеспечения ускоренного социально-экономического развития и создания комфортных условий для обеспечения жизнедеятельности населения.

По официальным данным Минэкономразвития на 25 августа 2025 года в России созданы и функционируют 92 ТОР, в том числе: 16 в ДФО, 89 – в моногородах, 2 – в Арктической зоне Российской Федерации (АЗРФ), 3 – в закрытых административно-территориальных образованиях (ЗАТО). По результатам их работы зарегистрировано более 1200 резидентов, общий объем вложенных инвестиций составил порядка 441 млрд. рублей, было создано более 140 тысяч рабочих мест.

Результаты

Таким образом, цели создания ОЭЗ и ТОР схожи - повышение инвестиционной привлекательности и эффективности ведения бизнеса в отдельных территориальных образованиях, пополнение доходов бюджетной системы. Решение о создании в обоих случаях принимает Правительство РФ. Существование этих территорий взаимоисключающее: ТОР не могут быть созданы в границах ОЭЗ, и наоборот. При этом каждый тип преференциальных территорий предусматривает определенные условия и ограничения функционирования (табл. 1).

Таблица 1

Сводная характеристика преференциальных режимов ОЭЗ и ТОР

Общие условия		ОЭЗ	ТОР	
Срок действия		49 лет	ДФО	70 лет
			Моногорода	10 лет
			АЗРФ	не ограничен
			ЗАТО	70 лет
Налоговые льготы		пониженные ставки налога на прибыль организаций; льготы по имущественным налогам; «нулевая» ставка НДС	пониженные ставки налога на прибыль организаций; льготы по имущественным налогам; пониженные тарифы страховых взносов; понижающий коэффициент при расчете НДПИ; «нулевая» ставка НДС	
Размер инвестиций		от 120 млн. руб., в т.ч. 40 млн. руб. – в течение первых 3 лет;	ДФО	от 500 тыс. руб.
			Моногорода	от 5 млн. руб.
			АЗРФ	от 1 млн. руб.
			ЗАТО	от 5 до 15 млн. руб.
	ППТ	- добывающие и обрабатывающие	ДФО	Нефтегазовая, химическая, горнорудная промышленность и

Отрасли		производства		металлургия, авиа-, машино- и судостроение
	ТВТ	- наукоемкие и высокотехнологичные отрасли	Моногорода	Металлургия, пищевая, химическая промышленность, добыча металлических руд
	ТРП	- туризм, гостинично-ресторанный бизнес	АЗРФ	Строительство, логистика и транспорт, туризм
	ПО	- транспорт и логистика	ЗАТО	Производство и сервисное обслуживание оборудования, высокотехнологичная химия, фармацевтика и медицинская промышленность, производство продуктов питания, композитных материалов
Особенности территории	ППТ	развитая инфраструктура (электроснабжение, транспортные коммуникации), добыча природных ресурсов и функционирование промышленных объектов	ДФО	удаленность от центра, неразвитая инфраструктура, ограниченная транспортная доступность
	ТВТ	развитая научная база, обеспечивающая доступ к современным технологиям	Моногорода	неустойчивое социально-экономическое положение, низкая предпринимательская активность
	ТРП	размещение курортов, пляжей, санаториев, реабилитационных центров, гостинично-ресторанных комплексов	АЗРФ	удаленность от центра, неразвитая инфраструктура, суровые климатические условия, ограниченная транспортная доступность
	ПО	значимые водные транспортные артерии с развитой портовой инфраструктурой	ЗАТО	закрытые территории, особый режим функционирования и проживания граждан для обеспечения обороны и государственной безопасности

Источник: составлено автором

Перечисленные в табл. 1 данные показывают, что создание ТОР имеет определенные преимущества в сравнении с ОЭЗ: от резидентов требуется меньший объем инвестиций, сфера разрешенных видов деятельности значительно шире, продолжительность функционирования ТОР намного больше. Но при этом осуществление деятельности происходит в условиях недостаточно развитой инфраструктуры, удаленности от экономического центра страны, ограниченной транспортной доступности (например, для ТОР в ДФО и АЗРФ), и сурового климата.

Сравнительный анализ налоговых условий для резидентов ОЭЗ и ТОР приведен в таблицах 2 и 3.

Таблица 2

Характеристика налоговых условий резидентов ОЭЗ

Тип ОЭЗ	Налог на прибыль организаций	Налог на имущество организаций	Земельный налог	Транспортный налог
РФ	25%	2,2%	1,5%	2,5 – 150 руб.
ППТ	ФБ 2% РБ 0% 5-7-8-10 лет	льгота 10 лет	льгота 5-10 лет	льгота 5-10-12 лет
ТВТ	ФБ 2% РБ 0% 3-5-6-7 лет	льгота 10 лет	льгота 5-10 лет	льгота 5-10 лет на срок проекта
ТРТ	ФБ 2% РБ 13,5% 10 лет, на период ОЭЗ	льгота 5-10 лет	льгота 5 лет	не предусмотрены
ПО	ФБ 2% РБ 0% 10 лет	льгота 10-15 лет	льгота 5-10 лет	льгота 10-12 лет

Источник: составлено автором

По представленным в таблице 2 данным можно отметить отсутствие унифицированного подхода к установлению налоговых льгот и их продолжительности:

1. По налогу на прибыль организаций пониженные ставки применяются в большинстве ОЭЗ на протяжении пятилетнего срока, в шести ОЭЗ - до 7 лет, в двух - до 6 и 8 лет, еще в 10 ОЭЗ - до 10 лет;

2. По налогу на имущество организаций во всех ОЭЗ действует установленный п. 17 ст. 381 НК РФ льготный 10-летний период, за исключением ОЭЗ «Ульяновск»;

3. По земельному налогу ситуация аналогичная: пп. 9 п. 1 ст. 395 НК РФ предполагает освобождение от налогообложения земель, расположенных на территории ОЭЗ, на протяжении 5 лет с момента регистрации права на земельный участок. В отдельных ОЭЗ продолжительность действия льготы увеличена до 10 лет;

Таблица 3

Характеристика налоговых условий резидентов ТОР

Тип ОЭЗ	Налог на прибыль организаций	НДПИ	Страховые взносы	Налог на имущество организаций	Земельный налог	
РФ	25%	Дифференцированные ставки по видам ПИ	30%	2,2%	0,3, 1,5%	10
ДФО	ФБ 0% (5 лет) РБ 5% (5 лет), 10%	Льготный коэффициент от 0 до 1 (10 лет)	7,6% (10 лет)	0% (5 лет) до 0,5% (следующие	0%- 1,5% (3-5 лет)	Всё не де

	(5-лет)			5 лет)		
моногорода	ФБ 0% (5 лет) РБ 5% (5 лет), 10% (5-лет)	Льготный Коэффициент от 0 до 1 (10 лет)	7,6% (10 лет)	0% (5 лет) до 0,5% (следующие 5 лет)	0%- 1,5% (3-5 лет)	
АЗРФ	ФБ 0% (10 лет)	Вычет 50% суммы налога (до 31.12.2032)	субсидирование 75% уплаченных взносов для новых рабочих мест	0%- 1,1% (5 лет)	0% (3-5 лет)	Вс Нд на де ,
ЗАО	ФБ 0% (5 лет), 3% (6-10 лет) РБ 5% (5 лет), 10% (6-10 лет)	Льготный коэффициент от 0 до 1 (10 лет)	-	0% (5-10 лет)	-	

Источник: составлено автором

4. По транспортному налогу льготы для резидентов ОЭЗ НК РФ не установлены и в ряде действующих ОЭЗ не применяются. Однако субъекты РФ вправе предусмотреть для них региональные льготы, что и подтверждается данными таблицы: в 29 действующих ОЭЗ освобождение действует на протяжении 10 лет, в 4 ОЭЗ – 5 лет, в ПОЭЗ «Оля» - 12 лет.

По данным таблицы 3 можно заключить, что перечень налоговых преференций для резидентов ТОР более существенен, по сравнению с ОЭЗ, но порядок предоставления этих льгот имеет определенные особенности.

За счет перечисленных льгот, а также преференций неналогового характера резиденты ОЭЗ имеют возможность сокращения расходов почти 30%, по сравнению с остальными налогоплательщиками, что повышает их конкурентоспособность, и в идеале должно способствовать развитию экономического потенциала территорий [3]. Примечательно также, что предоставленные льготы распространяются большей частью на налогоплательщиков, применяющих общую систему налогообложения. Успешным примером налогового стимулирования могут выступать, в частности ОЭЗ технико-внедренческого типа, которые по данным Минэкономразвития России, имеют самые высокие значения сводного показателя эффективности за период 2020-2024 гг. – от 87 до 100%. Именно на ОЭЗ ТВТ приходится значительный объем – 44% предоставляемых налоговых льгот. Кроме того, в ряде ОЭЗ ТВТ установлены налоговые преимущества и для малого предпринимательства: например, в ОЭЗ «Иннополис» применяются пониженные налоговые ставки упрощенной системы налогообложения, что делает зону привлекательной для стартапов. Одним из ключевых факторов успеха китайских ОЭЗ, таких как крупнейший технологический центр мира Шэньчжэнь, также является система налоговых льгот и освобождений.

При этом следует учитывать, что функционирование ОЭЗ или ТОР вызывает сокращение доходов региональных и местных бюджетов за счет предоставления налоговых льгот. В связи с чем существует необходимость мониторинга результатов деятельности этих

территорий и оценки их эффективности. Существующие различия в эффективности функционирования отдельных ОЭЗ и ТОР обусловлены рядом объективных факторов, в числе которых:

- базовые условия в регионе [\[4, 17\]](#), такие как географические и климатические особенности, размер территории, транспортная доступность, неравномерное развитие инфраструктуры [\[11\]](#), численность населения и пр.;
- более выгодные налоговые условия по сравнению с другими налогоплательщиками в регионе и в целом по России, что может использоваться как средство недобросовестной конкуренции или миграции бизнеса [\[22\]](#);
- требования к резидентам для стартапов и молодых проектов представляются трудновыполнимыми [\[12\]](#);
- неэффективное использование средств федерального бюджета на создание невостребованных или низко- востребованных объектов инфраструктуры [\[5\]](#), а также на их содержание;
- недостаточность полноценного нормативно-правового регулирования функционирования ОЭЗ [\[13, 16\]](#);
- непрозрачная система санкций и неопределенная процедура их взыскания [\[18\]](#);
- недостаточное использование или неэффективность действующих методов налогового стимулирования [\[14\]](#) и прочие.

По данным Минэкономразвития и Счетной палаты Российской Федерации количество резидентов ежегодно увеличивается: - в ОЭЗ за период с 2020 по 2024 гг. на 51,85%, на ТОР – на 188,65%. Очевидна положительная динамика количества созданных рабочих мест, в целом по ОЭЗ увеличение составляет более 200%, по ТОР – 137%. Рост объема осуществленных инвестиций резидентов ОЭЗ – более чем в 14 раз, резидентов ТОР - в 2,8 раза.

С позиции оценки налоговых условий наиболее информативными представляются показатели уплаченных резидентами ОЭЗ и ТОР налоговых, таможенных платежей и страховых взносов, а также соответствующих льгот (табл. 4). Платежи резидентов ОЭЗ в бюджетную систему за анализируемый период увеличились более чем в 2,3 раза, при этом прирост поступлений от резидентов ОЭЗ ТВТ (на 215%) значительно выше показателей ОЭЗ ППТ (на 20%) и ПОЭЗ (на 71%). Платежи резидентов ТОР увеличились в 2,5 раза, главным образом за счет ТОР в ДФО.

Таблица 4

Показатели эффективности функционирования ОЭЗ и ТОР

Показатель	2020	2021	2022	2023	2024
ОЭЗ					
Количество резидентов, ед.	864	1 009	1 031	1 149	1 312
Рабочие места, тыс. ед.	45,21	53,98	64,33	81,66	110,48
Инвестиции, млрд. руб.	86,67	149,14	151,11	659,56	1 235,3
Бюджетные средства, млрд.	5,66	6,00	10,00	17,00	10,00

Бюджетные средства, млрд. руб.	5,66	9,92	13,62	47,95	104,1
Налоги, страховые взносы, таможенные платежи, млрд. руб.	47,82	89,22	89,42	99,96	110,44
Налоговые, страховые, таможенные льготы, млрд. руб.	13,57	20,67	25,59	32,36	35,32
ТОР*					
Количество резидентов, ед.	97	327	333	280	н/д
Рабочие места, тыс. ед.	33,8	50,6	63,5	80,1	н/д
Инвестиции, млрд. руб.	1 003,3	1 560,8	2 202,8	2 810,3	н/д
Бюджетные средства, млрд. руб.	23,12	31,65	42,66	22,07	н/д
Налоги, страховые взносы, таможенные платежи, млрд. руб.	55,04	83,79	103,08	139,59	н/д
Налоговые, страховые, таможенные льготы, млрд. руб.	15,12	22,29	24,43	39,59	н/д

*Только для ТОР в ДФО и АЗРФ

Источник: составлено автором

Прирост общей суммы льгот, которые предоставляются резидентам ОЭЗ, составил 160%, при этом их основная часть - налоговые льготы в части, зачисляемой в бюджеты субъектов РФ: в 2024 году выпадающие доходы бюджетов субъектов РФ превысили выпадающие доходы федерального бюджета в 18 раз. Таможенными льготами пользуются преимущественно резиденты ОЭЗ ППТ и ТВТ.

Прирост общей суммы льгот резидентам ТОР составил 135%. При этом если в 2020-2021 гг. основная часть этих льгот предоставлялась на федеральном уровне, то в 2022 г. и 2023 г. большая часть льгот приходится уже на региональные бюджеты. Важно, что поступления в бюджетную систему в целом превышают объемы предоставленных льгот и бюджетного финансирования, что косвенно свидетельствует об окупаемости расходов государства.

Помимо уже представленных показателей Минэкономразвития РФ для оценки использует сводный расчетный показатель эффективности ОЭЗ, значения которого за весь анализируемый период превышают 80%, что позволяет говорить об общей эффективности, но конкретные показатели по каждой ОЭЗ существенно различаются.

Приведенные в таблице 4 данные демонстрируют улучшение показателей работы ТОР и косвенно указывают на их результативность. Однако данные Минэкономразвития и Минвостокразвития и аналитика Счетной палаты Российской Федерации свидетельствуют, что для ТОР не сформирована единая методика оценки результативности, в отличие от ОЭЗ. Поэтому в вопросах оценки эффективности ТОР можно ориентироваться только на результаты отдельных исследований, показывающих, что ТОР не в полной мере обеспечивают достижение поставленных целей.

Заключение

Поскольку определенная часть перечисленных рисков находится в сфере налоговых отношений, автор полагает целесообразным рассматривать налоговые инструменты, направленные как на развитие преференциальных территорий. В условиях вынужденных жестких мер денежно-кредитной политики роль таких инструментов представляется высоко-результативной [\[19\]](#):

1. По налогу на прибыль организаций для организаций-резидентов ОЭЗ:

а) обзор применения налоговых льгот, приведенный в табл. 2, выявил отсутствие единого подхода в установлении пониженных ставок налога в части, зачисляемой в региональные бюджеты. Считаем целесообразным внесение в ст. 284 НК РФ унифицированных предельных значений налоговых ставок налога на прибыль организаций с определенным периодом их применения. При этом право установления конкретной ставки налога на прибыль сохранить за субъектами РФ;

б) п. 1 ст. 259.3 НК РФ для резидентов ОЭЗ ППТ и ТРТ установлен повышающий коэффициент 2 к основной норме амортизации. Считаем обоснованным «однократное» применение повышающего коэффициента – дополнить п. 1 ст. 259.3 НК РФ текстом следующего содержания: «в отношении объектов имущества, которые ранее не учитывались в качестве объектов основных средств у другого налогоплательщика».

2. По региональным и местным налогам. В целях достижения однократности применения льготы разными налогоплательщиками в отношении одного объекта имущества считаем целесообразным:

- дополнить п. 18 ст. 381 НК РФ текстом следующего содержания «при условии, что указанное имущество ранее не учитывалось на балансе другой организации-резидента особой экономической зоны»;

- дополнить пп. 9 п. 1 ст. 395 НК РФ текстом следующего содержания: «при условии, что право на указанный земельный участок ранее не было зарегистрировано за другим резидентом особой экономической зоны»;

- рекомендовать законодательным органам власти субъектов РФ при разработке регионального законодательства исключить возможность применения резидентами ОЭЗ льготы по транспортному налогу в отношении транспортных средств, ранее зарегистрированных за другими резидентами ОЭЗ.

В целях унификации нормативно-правового обеспечения функционирования ОЭЗ и ТОР рекомендуем:

- ограничить продолжительность использования резидентами ОЭЗ льготы по транспортному налогу 10-летним сроком, либо сроком реализации инвестиционного проекта;

- увеличить продолжительность предоставления резидентам ОЭЗ/ ТОР льготы по земельному налогу 10-летним сроком, либо сроком реализации инвестиционного проекта.

3. По налогу на доходы физических лиц. Резидентами отдельных ОЭЗ и ТОР могут быть не только юридические лица, но и индивидуальные предприниматели, однако налоговые условия в действующих ОЭЗ и ТОР не предусматривают каких-либо преференций по НДФЛ. Считаем целесообразным ограничить прогрессивное налогообложение доходов индивидуальных предпринимателей и наемных работников на максимальной ставкой

15%, в связи с чем дополнить порядок определения налоговой базы, предусмотренный п. 6.2 ст. 210, «доходы в виде оплаты труда (денежного довольствия, денежного содержания), получаемой лицами, работающими в особых экономических зонах/ на территориях опережающего развития», а также «доходы от предпринимательской деятельности, осуществляемой в особых экономических зонах/ на территориях опережающего развития, получаемые лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей и имеющих статус резидента ОЭЗ/ ТОР» [23].

4. В части налогообложения малого предпринимательства. Несмотря на значимость МСП для устойчивого развития национальной экономики [24], механизмы ОЭЗ и ТОР ориентированы прежде всего на крупный бизнес [20]. Порядок оформления соглашений о деятельности в ОЭЗ/ТОР не содержит ограничений в части применяемых систем налогообложения, то есть резидентами могут стать налогоплательщики, применяющие как общую систему налогообложения, так и УСН. Налоговые льготы, предоставляемые резидентам ОЭЗ, могут быть интересны и малому предпринимательству [2], однако представителям МСП больше интересны преференции по имущественным налогам и УСН, чем в сфере налогообложения прибыли организаций и таможенном регулировании. При этом только в отдельных ОЭЗ и ТОР действуют налоговые льготы для субъектов МСП, применяющих УСН. Считаем обоснованным закрепить на федеральном уровне пониженные налоговые ставки УСН вплоть до 0% для налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность в ОЭЗ или на ТОР, внести с этой целью соответствующие изменения в ст. 346.20 НК РФ. По мнению автора, такая практика серьезно повысит шансы участия субъектов МСП в деятельности преференциальных территорий, поскольку прочие «входные» условия, например, объем инвестиций, являются для них вполне приемлемыми.

Библиография

1. Белоусов А. Л. Направления совершенствования специальных правовых режимов осуществления предпринимательской деятельности // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета. Право. 2024. Т. 15. № 1. С. 136-151. DOI: 10.21638/spbu14.2024.109 EDN: FRREDK.
2. Самойлова В. В. Проблемы ведения предпринимательской деятельности на территории особых экономических зон // Охрана и защита прав и законных интересов в современном праве: сборник статей по результатам Международной научно-практической конференции в 2-х т. / под ред. Е. В. Евсиковой, И. В. Хмиль. Симферополь: Ариал, 2022. С. 543-549. EDN: VLOUQB.
3. Валентир Н. В. Свободные экономические зоны как инструмент стимулирования экономического развития Российской Федерации // Экономика и бизнес: теория и практика. 2022. № 4-1 (86). С. 54-57. DOI: 10.24412/2411-0450-2022-4-1-54-57 EDN: ENHOTJ.
4. Ефименко Е. А., Гогоберидзе Г. Г., Румянцева Е. А. Особые экономические зоны и территории опережающего развития как инструмент снижения рисков устойчивости приморских территорий России // Экономический вестник. 2024. Т. 3. № 4. С. 129-139.
5. Куприянова Т. А. Особые экономические зоны как инструмент развития международного сотрудничества // Актуальные проблемы развития ЕАЭС в условиях современных глобальных изменений: материалы Всероссийской научно-практической конференции. Иркутск: Байкальский государственный университет, 2024. С. 68-73. EDN: WNEQNZ.
6. Слонимский А. А. Трансграничное предпринимательское сотрудничество: природа, инновационная активность и вклад в региональное развитие // Белорусский

экономический журнал. 2013. № 2(63). С. 101-117. EDN: VDVPKJ.

7. Эрназаров Т. Я., Шеримова Н. М., Титков А. А. Исследование, анализ современного экономического состояния моногородов Республики Казахстан // Вестник Торайгыров университета. Экономическая серия. 2022. № 4. С. 6-21. DOI: 10.48081/HFBF2476 EDN: KIDUNH.

8. Zeyang Bian, Ning Wang. Promoting corporate sustainability: The effect of special economic zone policy on enterprises' digital transformation // Sustainable Futures. 2025. No. Pp. 100797.

9. Бодаубаева Г. А., Хольцхакер Х., Бейферт А., Жакен Н. Трансграничное взаимодействие Казахстана и Узбекистана в логистике: концептуальные подходы // Экономика: стратегия и практика. 2024. Т. 19. № 4. С. 85-103. DOI: 10.51176/1997-9967-2024-4-85-103 EDN: ANQINF.

10. Ганиев Р. Г. Зона свободной торговли и внешнее экономическое взаимодействие в рамках ЕАЭС // Вестник Таджикского национального университета. Серия социально-экономических и общественных наук. 2023. № 6. С. 158-163. EDN: CHYGNI.

11. Доменко Ю. Ю., Кузнецов М. С. Государственные программы и инициативы, направленные на привлечение инвестиций в Кировскую область: эффективность и оценка влияния // Актуальные вопросы современной экономики. 2024. № 10. С. 86-94. EDN: MYDOFT.

12. Аблизина Н. Н. ТОСЭР как инфраструктурная площадка для развития технологического предпринимательства // Технологическое предпринимательство: пространство высших компетенций: материалы XVIII Российского венчурного форума. Казань: Научный центр безопасности жизнедеятельности Академии наук Республики Татарстан, 2024. С. 11-28. EDN: PBCXFB.

13. Канапухин П. А., Наумов Р. Ю. Составляющие ОЭЗ и роль в реализации стратегии устойчивого развития регионов // Современная экономика: проблемы и решения. 2024. № 9 (177). С. 8-19. DOI: 10.17308/meps/2078-9017/2024/9/8-19 EDN: KHMQQH.

14. Ручьев А. В. Анализ динамики экономического роста на территориях опережающего развития Российской Федерации: статистический обзор // Вызовы современности и стратегии развития общества в условиях новой реальности: материалы XXVII Международной научно-практической конференции. Москва: ООО "Издательство "Экономическое образование", 2024. С. 502-508. EDN: BATTHJ.

15. Roberta Arbolino, Raffaele Boffardi, Mariangela Bonasia, Salvatore Capasso, Luisa De Simone. Imitation or learning: Exploring the drivers of Special economic zones // Structural Change and Economic Dynamics. 2025. No. 72. Pp. 456-466. DOI: 10.1016/j.strueco.2024.11.001 EDN: PLTSHQ.

16. Jiaxin Li, Shaoguo Zhan, Xuettian Wang. Can special economic zones in China enhance firm's global value chain position? // Structural Change and Economic Dynamics. 2024. No. 74. Pp. 361-372.

17. Longfei Zheng, Fenghua Pan. Does place-based policy increase new firm births? Evidence from special economic zones in China // Applied Geography. 2024. No. 168. Pp. 456-466. Pp. 103303. DOI: 10.1016/j.apgeog.2024.103303 EDN: XZRLCJ.

18. Балашов К. Г., Кравченко Н. В. Правовое регулирование предпринимательской деятельности в особых экономических зонах: проблемы и перспективы // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: История и право. 2024. Т. 14. № 2. С. 56-68. DOI: 10.21869/2223-1501-2024-14-2-56-68 EDN: QYJRCM.

19. Гончаренко Л. И. Конструктив преференциальных налоговых режимов как детерминанта привлечения инвестиций в инновационное развитие России // Экономика. Налоги. Право. 2024. Т. 17. № 3. С. 156-166. DOI: 10.26794/1999-849X-2024-17-3-156-166 EDN: QQYEJM.

20. Побединский П. В. Совершенствование региональной экономической политики по поддержке малых технологических компаний в Центральном федеральном округе // Инновации и инвестиции. 2024. № 12. С. 298-301. EDN: KSVKRX.
21. Sinenko O. A. Tax expenditures of territories with special economic status of the Russian Far East: performance assessment and ways to improve it // Vestnik of Institute of Economic Research. 2024. No. 1(33). P. 120-139.
22. Майбуров И. А., Алиев Н. К., Артеменко Д. А., и др. Механизмы и эффекты преференциального налогообложения юридических лиц: монография / Под ред. И. А. Майбурова. М.: Юнити-Дана, 2024. 352 с. EDN: OKFQFK.
23. Пьянова М. В. Оценка действующих налоговых режимов на преференциальных территориях // Налоги. 2025. № 3. С. 22-27.
24. Mkhitaryan Kh., Kachachat B. Peculiarities and trends of small and medium enterprises development in the Republic of Armenia // Messenger of Armenian State University of Economics. 2022. No. 2. Pp. 77-90. DOI: 10.52174/1829-0280_2022.2-77 EDN: ZYCM SL.

Результаты процедуры рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

Предметом исследования в рецензируемой статье выступают налоговые режимы, действующие для резидентов особых экономических зон (ОЭЗ) и территорий опережающего развития (ТОР) в Российской Федерации.

Методология исследования базируется на анализе официальных данных Минэкономразвития, Счетной палаты Российской Федерации, а также на изучении законодательной базы нашей страны по вопросам ведения предпринимательства и налогообложения в ОЭЗ и ТОР.

Актуальность работы авторы справедливо связывают с необходимостью обеспечения бюджета стабильными источниками доходов.

Научная новизна работы заключается в представленных авторами результатах комплексного и детализированного сопоставления налоговых условий ОЭЗ и ТОР с акцентом на их дифференциации в зависимости от типа территории, выявлении отсутствия унифицированного подхода к предоставлению льгот, что негативно сказывается на прозрачности и предсказуемости режимов. К элементам новизны можно отнести и конкретные предложения автора, в частности, по распространению преференций на субъекты малого и среднего предпринимательства и физических лиц (ИП и наемных работников), которые ранее были практически обделены вниманием законодателя, а также по ограничению применения льгот к «новым» активам (для исключения злоупотреблений).

В статье авторы проводят детальный анализ предоставляемых налоговых льгот в ОЭЗ и на ТОР, оценивают их эффективность и вносят предложения по совершенствованию налогового законодательства в этой сфере.

Библиографический список включает 15 источников – публикации отечественных ученых по рассматриваемой теме преимущественно на русском языке. В тексте публикации имеются адресные отсылки к списку литературы, подтверждающие наличие апелляции к оппонентам.

К несомненным достоинствам работы следует отнести использование авторами актуальных статистических данных – вплоть до августа 2025 г., а также изучение

современных публикаций по изучаемой проблеме.

Из недостатков стоит отметить следующие. Во-первых, статья не структурирована надлежащим образом, в ней не выделены общепринятые в современных журнальных статьях разделы, такие как Введение, Материал и методы, Результаты и их обсуждение, Заключение. Во-вторых, в статье не сформулированы цель и задачи исследования, не указано, с применением каких методов исходные материалы исследования были преобразованы в полученные результаты. В-третьих, в работе не обобщены зарубежные публикации по схожей тематике. В-четвертых, авторами не соблюдены требования, установленные принятыми редакцией Правил оформления списка литературы по количеству и категориям источников: «Рекомендованный объем списка литературы для оригинальной научной статьи – не менее 20 источников, который должен содержать: не менее трети зарубежных источников...».

Тема статьи актуальна, материал отражает результаты проведенного авторами исследования, соответствует тематике журнала «Налоги и налогообложение», может вызвать интерес у читателей, но перед опубликованием нуждается в доработке в соответствии с высказанными замечаниями.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

Преференциальная система налогообложения играет значительную роль в развитии экономической активности и повышении конкурентоспособности регионов и муниципальных образований. С момента рыночных преобразований и появления потребности в стимулировании точек роста закрепление особого статуса отдельных территорий стало одним из механизмов развития региональной экономики. Вместе с тем бурное развитие как особых экономических зон, так и позднее территорий опережающего социально-экономического развития не позволило решить проблемы пространственного развития. Для дальнейшего развития и совершенствования механизмов преференций в ОЭЗ и ТОСЭР необходимым представляется совершенствование системы мониторинга и оценки результатов их функционирования.

Представленная статья посвящена проблемам обеспечения преференциальных налоговых условий для резидентов территорий с особым правовым статусом – ОЭЗ и ТОСЭР в России. В целом название статьи соответствует ее содержанию.

В статье выделены разделы, что соответствует требованиям журнала «Налоги и налогообложение». Статья поделена на 4 раздела: «Введение», «Материалы и методы», «Результаты», «Заключение». Во «Введении» автор обосновывает значимость и актуальность выбранного направления исследования, описывает цель и задачи исследования. Цель сформулирована автором как «системный анализ налоговых режимов предпринимательской деятельности на преференциальных территориях». Однако такая формулировка не отражает конечной цели исследования, поскольку анализ проводится для чего-то, и не становится самоцелью. Задачи исследования представлены в отклоняющейся от классической формулировке – без использования глагола. Кроме того, во введении следует указать объект и предмет исследования. В

разделе «Материалы и методы» приведены характеристики используемых методов, выводы по результатам обобщения экспертных мнений ученых по темы исследования, а также охарактеризованы использованные данные Минэкономразвития России по ОЭЗ и ТОСЭР. Раздел «Результаты» является ключевым и содержит характеристики преференциальных режимов; сравнительный анализ налоговых условий для резидентов ОЭЗ и ТОР; оценку отдельных показателей эффективности их функционирования; а также определение налоговых инструментов стимулирования. Раздел «Заключение» включает описание авторских выводов по результатам исследования. Автор сформулировал предложения по совершенствованию налоговых инструментов, направленных на развитие преференциальных территорий в разрезе налогов: налога на прибыль организаций, НДС, региональных и местных налогов, специальных налоговых режимов для малого бизнеса.

В исследовании использованы известные общенаучные методы: анализ, синтез, сравнение, восхождение от абстрактного к конкретному, логический метод и т.д. Среди специфических экономических методов исследования применены коэффициентный и индексный методы.

Выбранная тема исследования актуальна, что обусловлено постоянным интересом бизнеса к налоговым стимулам, который возрастает с учетом жесткой денежно-кредитной политики, а также прогнозируемого ухудшения макроэкономической динамики. Согласно данным Минэкономразвития России, количество резидентов ОЭЗ и ТОСЭР увеличилось более чем на 20% за последние пять лет, что свидетельствует о востребованности таких зон. ФНС России фиксирует положительную динамику поступлений налогов от компаний, зарегистрированных в ОЭЗ и ТОСЭР, что подтверждает целесообразность создания и сохранения налоговых льгот для привлечения инвестиций и развития предпринимательства, укрепления налогового потенциала регионов и муниципальных образований. Вместе с тем, приведение по тексту статьи описания успешных кейсов налогового стимулирования ОЭЗ и ТОСЭР позволило бы повысить привлекательность статьи для читательской аудитории.

Практическая значимость исследования в представленных автором предложениях по совершенствованию налоговых инструментов, направленных на развитие преференциальных территорий в разрезе налогов: налогу на прибыль организаций, НДС, региональным и местным налогам, специальным налоговым режимам.

Автор не сформулировал видение научной новизны, что не соответствует требованиям журнала. Необходимо дополнить текст статьи формулировкой научной новизны в явном виде.

Стиль статьи является научным и соответствует требованиям журнала.

Автор в статье использует средства визуализации – таблицы, в т.ч. для представления сравнительной характеристики преференций в ТОР и ОЭЗ, что позволяет обеспечить качественную систематизацию результатов исследования, и повысить их восприятие широкой читательской аудиторией журнала.

Библиография представлена 24 источниками, что соответствует требованиям журнала. Имеются актуальные источники последних 5 лет. В основном в списке литературы приведены исследования отечественных и зарубежных ученых по проблемам налоговых условий для территорий с особым статусом. Полноценный обзор литературы, как и апелляции к оппонентам, по тексту статьи отсутствуют, автор ограничивается лишь перечислением ученых, внесших вклад в научные исследования в данной области знаний.

К преимуществам статьи следует отнести следующее. Во-первых, актуальность и значимость выбранного направления исследования. Во-вторых, наличие практической значимости исследований. В-третьих, использование таблиц как средств визуализации.

К недостаткам статьи отнесем следующее. Во-первых, отсутствие формулировки научной новизны. Во-вторых, необходимость корректировки цели и задач исследования, а также необходимость дополнения «Введения» определением объекта и предмета исследования. В-третьих, отсутствие полноценного обзора источников. В-четвертых, отсутствие по тексту статьи описания успешных кейсов налогового стимулирования ОЭЗ и ТОСЭР в России.

Заключение. Представленная статья посвящена проблемам обеспечения преференциальных налоговых условий для резидентов территорий с особым правовым статусом – ОЭЗ и ТОСЭР в России. Статья отражает результаты авторского исследования и может вызвать интерес читательской аудитории. Статья может быть рекомендована к публикации в журнале «Налоги и налогообложение» при устранении указанных по тексту настоящей рецензии замечаний.

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

Предметом исследования статьи являются налоговые условия для предприятий, зарегистрированных на территориях опережающего развития и в особых экономических зонах.

Методология исследования. В работе использовался широкий круг методов, позволяющих в полной мере переработать и проанализировать материал. Авторами применялся ретроспективный анализ, традиционные методы научного анализа, такие как анализ научных статей и публикаций практиков, синтез экспертных мнений, обобщение данных, а также метод экспертных оценок.

Актуальность темы обусловлена как проводимой налоговой реформой, вызывающей множество дискуссий в обществе, так и постоянным развитием территорий со специальными налоговыми референциями для бизнеса, которые требуют некоторых корректировок в виду

Научной новизной исследования являются рекомендации по совершенствованию налоговых инструментов развития преференциальных территорий, которые сформулированы авторами по результатам изучения научной литературы и анализа результатов деятельности ОЭЗ и ТОР по данным официальной статистики.

Стиль, структура, содержание. Стиль статьи выдержан в качестве научного, а структура работы логична и последовательна, и содержит обязательные разделы, такие как обзор теоретической базы, анализ и выводы. Содержание статьи представляет собой результаты аналитической работы по развитию стимулирующих налоговых мер, которые позволят повысить эффективность функционирования ТОР и ОЭЗ, а также окажут поддерживающий эффект для малого бизнеса. В исследовании подробно описаны преимущества ТОР в отличие от ОЭЗ. Подробная характеристика налоговых условий резидентов ОЭЗ и ТОР и их классификация по налогам, типам зон, и резидентам свидетельствует о проверенной большой исследовательской работе. Интересным представляется авторская оценка эффективности функционирования ОЭЗ и ТОР, на

основе ряда показателей.

Библиография состоит более, чем из 20 актуальных источников литературы, представляющих труды отечественных и зарубежных авторов.

Апелляция к оппонентам. Хотелось бы увидеть более глубокий финансовый анализ результатов эффективности деятельности ТОР и ОЭЗ, однако авторами отмечено, что по ТОР не сформирована единая методика оценки результативности, в отличие от ОЭЗ, поэтому данный недостаток не снижает общего положительного впечатления от исследования, так как методы оценки эффективности ТОР не являлись целью исследования. Также хотелось бы, чтобы в аналитической части детально были выделены риски, о которых идет речь в заключении.

Выводы, интерес читательской аудитории. Однако, в контексте приоритетности вопросов развития малого бизнеса в стране, предложения авторов по развитию специальных, более приемлемых для малого бизнеса налоговых условий на территориях опережающего развития и в особых экономических зонах являются интересными и практически значимыми. Статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным работам, публикуемым в рецензируемых изданиях, и может быть рекомендована к публикации.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Пугачев А.А. Принцип справедливости подоходного налогообложения: ретроспектива экономической мысли и реализация в рамках налоговой реформы – 2025 // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. С. 54-69. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.76227 EDN: NYQBGF URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=76227

Принцип справедливости подоходного налогообложения: ретроспектива экономической мысли и реализация в рамках налоговой реформы – 2025

Пугачев Андрей Александрович

кандидат экономических наук

доцент, кафедра финансов и кредита; Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова

150000, Россия, Ярославская область, г. Ярославль, ул. Комсомольская, 3, оф. 304

✉ andrxim@yandex.ru



[Статья из рубрики "Налогообложение физических лиц"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.5.76227

EDN:

NYQBGF

Дата направления статьи в редакцию:

12-10-2025

Дата публикации:

23-10-2025

Аннотация: Предметом исследования являются эволюция принципа справедливости подоходного налогообложения в экономической теории и его реализация в России в рамках налоговой реформы – 2025. С 2025 г. в России введена пятиступенчатая прогрессивная шкала НДФЛ. Одной из задач налоговой реформы, поставленной Президентом России, было обеспечение справедливости налогообложения граждан. Вместе с тем налоговая реформа не решила ряд вопросов подоходного налогообложения, препятствующих достижению справедливости. Поиск и научное обоснование ответов на эти вопросы обуславливают актуальность исследования. Цель – оценка полноты и корректности реализации принципа справедливости подоходного налогообложения в рамках проведенной в России в 2025 г. налоговой реформы для

обоснования возможностей его совершенствования на основе изучения эволюции экономической мысли о справедливости налогов. В рамках исследования применены общенаучные методы анализа и синтеза, восхождения от абстрактного к конкретному, диалектики, а также методы анализа результатов социологических опросов и фокус-группы. По результатам исследования в рамках изучения эволюции взглядов различных теорий на справедливость подоходного налогообложения определено, что современное представление о справедливости налогообложения является синтезом эволюции экономической мысли. Выявлены дискуссионные вопросы и обозначены деформации справедливости подоходного налогообложения. На основе анализа результатов социологических исследований определено современное восприятие справедливости НДФЛ в России. Обосновано, что налоговая реформа – 2025 способствует повышению справедливости НДФЛ, однако, в конструкции НДФЛ имеют место элементы, препятствующие полной реализации принципа справедливости. К ним относятся, в частности, отсутствие необлагаемого минимума, регрессивный характер системы налоговых вычетов, пониженные ставки НДФЛ по пассивным доходам в сравнении с трудовыми доходами. Исходя из необходимости преодоления этих препятствий сформированы предложения по совершенствованию НДФЛ в целях обеспечения справедливости налогообложения.

Ключевые слова:

подоходное налогообложение, НДФЛ, справедливость, налоговая реформа, налоговые вычеты, прогрессивная ставка, необлагаемый минимум, деформации справедливости, экономическое неравенство граждан, сглаживание неравенства

Введение

Налоговая реформа – 2025 с переходом к пятиступенчатой прогрессивной шкале НДФЛ в России поставила окончательную точку в гегемонии плоской ставки, которая действовала 20 лет с 2001 по 2020 гг. до переход с 2021 г. к «мягкой» двухступенчатой прогрессии со ставками 13% и 15%. Россия тем самым перешла к абсолютному большинству стран мира, которые в н.в. применяют прогрессивную шкалу подоходного налогообложения [\[1, с. 22\]](#).

Налоговая реформа в части НДФЛ нацелена на обеспечение принципа справедливости налогообложения: задача по справедливому распределению налогового бремени была поставлена Президентом России в Послании Федеральному Собранию 29 февраля 2024 г. [\[2\]](#) Тем не менее, как в период подготовки и обсуждения налоговой реформы, так и сегодня, после ее реализации, сохраняются вопросы по справедливости НДФЛ. В рамках дискуссий рассматриваются различные предложения как по точечной донастройке подоходного налогообложения для обеспечения его соответствия принципу справедливости, так и по необходимости коренных изменений налоговой системы для достижения этой цели. Не могли не отразиться на налоговой политике России и факторы сложных геополитических условий и санкционного давления на Россию, поскольку, как отмечает профессор Л.И. Гончаренко, «обстоятельствами, влияющими на диверсификацию сценариев налоговой политики в контексте стратегических целей развития экономики страны, являются факторы сложно прогнозируемой международной обстановки» [\[3, с. 146\]](#).

Директор Института народнохозяйственного прогнозирования РАН А.А. Широв считает

необходимым усиление стимулирующей функции налогов в рамках введения прогрессивной шкалы НДФЛ за счет усиления налоговых вычетов для граждан, потребляющих отечественные товары и услуги [\[4, с. 40\]](#).

Интерес представляет точка зрения бывшего губернатора Белгородской области и сенатора РФ Е.С. Савченко о целесообразности перехода от налогообложения результатов труда к налогообложению ресурсов [\[4, с. 35\]](#).

Резюмируя оценку налоговой реформы – 2025, профессор, министр финансов РФ 1994-1996 В.Г. Пансков отмечает, что «принятые меры по повышению уровня социальной справедливости в налогообложении населения нельзя считать исчерпывающими. В данной области остается еще множество нерешенных вопросов, и поэтому налоговую реформу нельзя считать завершенной» [\[5, с. 24\]](#).

В связи с этим цель настоящего исследования состоит в оценке полноты и корректности реализации принципа справедливости подоходного налогообложения в рамках проведенной в России в 2025 г. налоговой реформы для обоснования возможностей его совершенствования на основе изучения эволюции экономической мысли о справедливости налогов.

Достижение поставленной цели предполагает решение следующих взаимосвязанных задач:

1. изучить эволюцию взглядов теории экономической мысли на справедливость подоходного налогообложения;
2. определить современное восприятие справедливости НДФЛ на основе социологических исследований;
3. оценить полноту и корректность реализации принципа справедливости НДФЛ в рамках налоговой реформы – 2025;
4. сформировать предложения по совершенствованию НДФЛ в целях обеспечения принципа справедливости налогообложения.

Предмет исследования – эволюция принципа справедливости подоходного налогообложения в экономической теории и его реализация в России в рамках налоговой реформы – 2025.

Объект исследования – принцип справедливости в налоговых отношениях между государством и налогоплательщиками подоходного налога.

Научная новизна исследования состоит в выделении и обосновании дискуссионных вопросов справедливости налогообложения, поиск ответов на которые способствует уточнению теоретико-методологического содержания и обеспечению практической реализации справедливости налогообложения.

Практическая значимость заключается в возможности применения результатов исследования для обеспечения справедливости подоходного налогообложения в России в части реализации предложенных направлений его совершенствования. Результаты исследования в этой связи представляют интерес для ФНС России, Министерства финансов и Правительства РФ.

Методический и информационный каркас исследования

В рамках исследования применены общенаучные методы анализа и синтеза, восхождения от абстрактного к конкретному.

Для исследования эволюции взглядов теории экономической мысли на справедливость подоходного налогообложения применен метод диалектики. Рассмотрены труды, в которых раскрывается принцип справедливости, А. Смита, А. Вагнера, Ф. Ноймарка, Дж. М. Кейнса, Н.И. Тургенева, Д.М. Львова, И.И. Янжула, Дж. Ролза, Дж. Стиглица, а также позиции современных российских ученых.

Среди специфических методов исследования применен анализ результатов социологических опросов и фокус-группы. Использованы результаты социологических опросов ВЦИОМ по справедливости подоходного налогообложения за разные годы в динамике, а также результаты авторских социологических опросов.

Социологический опрос о справедливости налогообложения проведен автором в июне 2025 г. методом сплошного анкетирования с использованием Google Форм. Опрошены 160 респондента из 12 субъектов Российской Федерации. Опрос затрагивал демографические характеристики, уровень благосостояния и семейное положение граждан, а также вопросы по восприятию справедливости налогообложения.

В опросе приняли участие 69% женщин и 31% мужчин, 88% городских жителей и 12% сельских, 9% граждан со средним образованием и 91% с высшим, в т.ч. 13% с ученой степенью, 53% состоящих в браке и 47% - не состоящих. Возрастная структура опрошенных: до 25 лет – 27%, 25-35 лет – 16%, 35-45 лет – 25%, 45-55 лет – 9%, 55-65 лет – 19%, старше 65 лет – 4%. Статус опрошенных: работающие – 83%, работающие студенты и пенсионеры – по 17%, студенты – 7%, предприниматели и безработные – по 4%.

Исходя из указанных характеристик ограничениями репрезентативности выборки являются преобладание городского населения над сельским, мужчин над женщинами, работающих над другими категориями респондентов. Выводы по результатам исследования формируются с учетом этих ограничений.

Опрос о понимании справедливости налогов проведен в рамках фокус-группы в мае 2024 г. среди одаренных школьников-старшеклассников Ярославской области в рамках Фестиваля академической науки в мае 2024 г. В фокус-группе приняли участие 20 человек.

Ретроспектива экономической мысли о справедливости налогообложения

Справедливость является философской и морально-нравственной категорией. Вопрос справедливости является дискуссионным с античных времен. ««Линия Платона» отстаивала в проблеме справедливости приоритет общего над частным и стремилась к радикальному переустройству общества на началах равенства и справедливости; «линия Аристотеля» в той или иной степени исходила из преимущества частных прав личности на справедливость над правами, предъявляемыми в отношении справедливости обществом и государством, а также выступала за умеренный курс реформ как наиболее разумный путь достижения справедливого устройства». [\[6, с. 61\]](#) А.М Орехов отмечает «Победа «линии Аристотеля» над «линией Платона» в социальной теории и философии справедливости ... это была победа человеческой терпеливости и терпимости над

человеческой нетерпеливостью и нетерпимостью, победа справедливости как инструмента достижения цели над справедливостью как самодовлеющей и абсолютной целью, пренебрегающей всеми другими векторами социального развития». [\[6, с. 64\]](#)

Общеизвестно, что принцип справедливости применительно к налогообложению впервые сформулировал Адам Смит, однако, сам он так этот принцип так не называл. Классик пишет: «Подданные государства должны, по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства» [\[7, с. 341\]](#). Е.С. Вылкова, изучая наследие А. Смита, подчеркивает: «нельзя поддаваться практически всеобщему заблуждению, а следует честно признать, что некорректно применительно к первому положению о налогах Адама Смита использовать слово «справедливость». Считаем, что первое положение следует трактовать исключительно как равномерность, что не тождественно, не синонимично справедливости» [\[8, с. 33\]](#). Развитием этого положения А. Смита в XIX веке занимался немецкий экономист А. Вагнер, детализировавший принципы налогообложения, и выделивший всеобщность и равномерность налогообложения как принципы справедливости [\[9, с. 59\]](#).

Марксисты указывали на справедливость прогрессивного налогообложения, вместе с тем не рассматривая налоги в качестве обязательных для коммунистического общества. Идеи К. Маркса продолжают активно исследоваться, неомарксисты в настоящее время доказывают в т.ч. возможности налогов в устранении проблем несправедливости [\[10, с. 145\]](#)

Дж. М. Кейнс отводил налогам место значимого инструмента государственного регулирования экономики, встроенного стабилизатора, указывая на наличие возможностей достижения более справедливого распределения доходов с помощью налогов [\[11, с. 110\]](#).

Монетаристы не уделяли внимания возможностям налогообложения в сглаживании неравенства, напротив, указывая на несправедливое уравнивание благосостояния после налогообложения.

Среди отечественных ученых-финансистов дореволюционной эпохи распространенной точкой зрения было обоснование справедливости прогрессивного налогообложения с учетом принципа платежеспособности. Об этом писали Н.И. Тургенев в «Опыте теории налогов» [\[12, с. 134\]](#), Д.М. Львов, который отмечал необходимость необлагаемого минимума в подоходном налогообложении [\[13, с. 304\]](#), и И.И. Янжул [\[14, с. 261\]](#).

Во второй половине XX века значимой попыткой классификации принципов налогообложения вслед за А. Смитом и А. Вагнером стало предложение немецкого экономиста Ф. Ноймарка, который предлагал рассматривать справедливость налогообложения рассматривать в трех проявлениях - всеобщности, равномерности и пропорциональности налогообложения. [\[15, с. 45\]](#) Он считал справедливым пропорциональное налогообложение, и, как А. Вагнер, не предлагал прогрессивный налог для обеспечения справедливости.

В конце XX века определяющей стала теория справедливости Джона Ролза. Он исследует справедливость широко, как философскую категорию, но использует экономическую теорию для иллюстрации проявлений справедливости. Так, он считает справедливым пропорциональный налога на потребление, а использование

прогрессивного подоходного налогообложения справедливо тогда, когда неравенство становится чрезмерным, и налоги могут обеспечить его снижение для сохранения социальной стабильности [\[16, с. 248-249\]](#). В рамках изучения концепции Дж. Ролза применительно к подоходному налогообложению Е.А. Еременко приходит к выводу, что справедливость налогообложения определяется распределением налогового бремени соразмерным полученным налогоплательщиками экономическими выгодами, однако, в рамках теории справедливости Дж. Ролза существует «допустимое неравенство налогообложения», которое способствует «более благоприятному положению менее обеспеченных слоев общества» [\[17, с. 13\]](#).

Лауреат Нобелевской премии по экономике Дж. Стиглиц справедливость налогообложения считал необходимым свойством налоговой системы, обеспечивающим сглаживание неравенства в обществе [\[18, с. 386\]](#).

Относительно представления современных российских ученых о справедливости подоходного налогообложения следует отметить следующее. И.В. Караваева в период действия в России плоской шкалы НДФЛ отмечала, что «адаптивность социально ориентированных налогов задачам социальной защиты населения нельзя считать удовлетворительной», а «при взимании НДФЛ сохраняется принцип «горизонтальной справедливости» и означающий, что все налогоплательщики с одинаковыми объектами налогообложения должны платить одинаковые налоги, но игнорируется принцип «вертикальной справедливости», закрепленный в п. 3 ст. 3 НК РФ и означающий, что налогоплательщики, имеющие однородные объекты налогообложения, но разные налоговые базы, должны платить налоги, дифференцированные по налоговой базе» [\[19, с. 210\]](#). А.В. Тихонова считает, что «для обеспечения принципа справедливости *[подоходного налогообложения – примечание автора]* наиболее корректно применять прогрессивную налоговую ставку в сочетании с широкой системой налоговых вычетов» по НДФЛ [\[20, с. 39\]](#). Ю.К. Князев на примере необходимости перехода от плоской к прогрессивной шкале НДФЛ доказывает, что «справедливое решение часто оказывается и самым эффективным» [\[21, с. 39\]](#), иллюстрируя проблему соотношения справедливости и эффективности в экономике. В.Г. Пансков считает, что «справедливой может считаться только такая налоговая система, при которой после уплаты налогов достигается сокращение неравенства в экономическом положении плательщиков» [\[22, с. 29\]](#). Солидарен с ним и Ю.Д. Шмелев, который подчеркнул, что «справедливость налоговой политики необходимо оценивать по ее способности уменьшать степень неравенства в распределении доходов и богатства» [\[23, с. 116\]](#).

Таким образом, теоретическая мысль о справедливости налогообложения не развивалась последовательно и поэтапно в каком-либо одном направлении, она эволюционировала разнонаправленно, с преобладанием в различных экономических школах взглядов о справедливости как о равенстве или о необходимости дифференциации (необходимости неравных условий на пути к достижению равенства) в налогообложении, для обеспечения которых предлагаются пропорциональное и прогрессивное налогообложение соответственно, что остается дискуссионным вопросом до настоящего времени [\[24, с. 82\]](#).

К дискуссионным вопросам справедливости подоходного налогообложения относятся следующие.

1. Принцип выгоды или принцип платежеспособности налогообложения для обеспечения

справедливости? Является ли справедливым учет только платежеспособности налогоплательщика, то есть его возможности уплатить налог, или при распределении налогового бремени необходимо учитывать выгоды, которые получил налогоплательщик от государства?

2. Безэквивалентность подоходного налога или наличие эквивалента? Поскольку налог является финансовой категорией, то соблюдение принципа безэквивалентности для него является необходимым. Однако, этот принцип соблюдается только в коротком временном промежутке. Действительно, в момент уплаты налогов не происходит одномоментного встречного движения стоимости от государства в пользу налогоплательщика. На длинном временном интервале налогоплательщик получает от государства часть стоимости предоставляемых общественных благ. При этом допускается возможность получения большей доли благ налогоплательщиком, уплатившим меньше налогов.

3. Пропорциональный или прогрессивный подоходный налог? Сторонники плоской шкалы НДФЛ отмечают, что повышение налогового бремени может привести к спаду экономической активности, а единая ставка налога, установленная на низком уровне, способствует большей совокупной величине налоговых доходов бюджета за счет сокращения уклонения от налогообложения. Другим аргументом является то, что обеспеченные граждане в абсолютном выражении платят большие суммы налогов. Сторонники прогрессивной шкалы НДФЛ указывают на её экономическую эффективность и направленность на сглаживание чрезмерного уровня экономического неравенства в обществе [\[25, с. 87\]](#).

4. Равенство налогообложения или допущение неравенства? Для сглаживания неравенства доходов граждан целесообразно применение инструментов подоходного налогообложения, в т.ч. прогрессивных ставок, необлагаемого минимума, налоговых вычетов и льгот для низкодоходных и социально-уязвимых слоев населения. С одной стороны, это способствует обеспечению социальной справедливости налогообложения, а с другой стороны, приводит к неравенству налоговых условий, то есть допускает его для сглаживания экономического неравенства граждан.

5. Индивидуальное или семейное налогообложение? Является ли справедливым учет при налогообложении расходов налогоплательщика на лиц, находящихся на его иждивении, или нет. Справедливо ли только индивидуальное личное налогообложение без учета доходов и расходов семьи? Этот вопрос также остается открытым для дискуссий.

Поиск и обоснование ответов на указанные дискуссионные вопросы способствует уточнению теоретико-методологического осмысления справедливости подоходного налогообложения и обеспечению ее практической реализации.

Оценка и восприятие справедливости налогоплательщиками НДФЛ: результаты социологического исследования

Справедливость является для российского общества одной из традиционных ценностей, что закреплено Указом Президента от 09.11.2022 №809 «Об утверждении Основ государственной политики по сохранению и укреплению традиционных российских духовно-нравственных ценностей». Интерес в связи с этим представляет оценка понимания справедливости гражданами. В рамках проведенной фокус-группы участникам был задан вопрос соответствующий вопросу, ответы на который в формате «облака слов» отражены на рисунке 1. Вопрос участникам был задан без

предварительного обсуждения.



Рисунок 1 – Восприятие справедливости участниками фокус-группы

Составлено автором по результатам фокус-группы.

Понимание участниками справедливости как честности, правды, равенства в целом соответствует эволюции теоретической мысли о справедливости и его современным концепциям, в частности теории справедливости Дж. Ролза (справедливость как честность).

В рамках социологического опроса установлено, что основными паттернами справедливости в общественном восприятии являются соответствие действия и результата (например, труда и заработной платы, преступления и наказания), равенство перед законом, честность, равенство возможностей, равенство доступа к социальным благам. На рисунке 2 показаны основные характеристики восприятия справедливости респондентами. Вопрос о восприятии справедливости предполагал множественный выбор ответа, на рисунке 2 отражены наиболее популярные ответы респондентов.

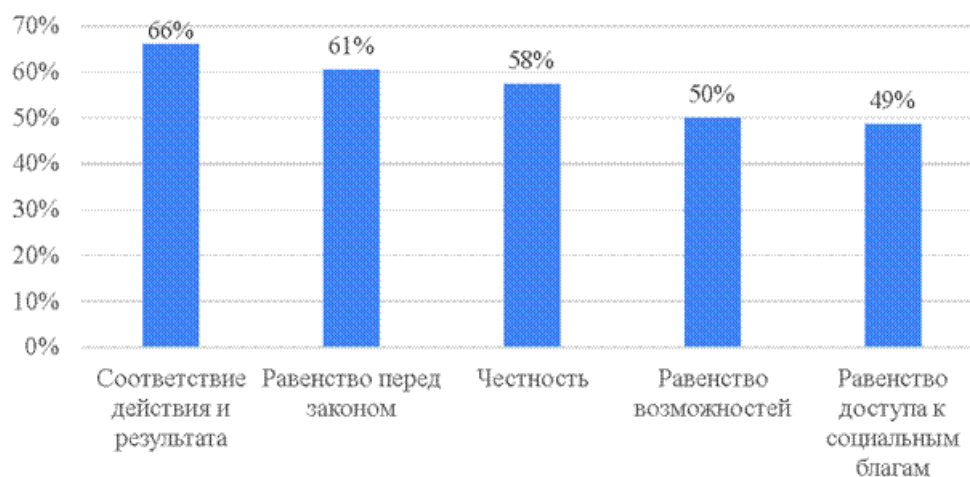


Рисунок 2 – Паттерны восприятия справедливости респондентами

Составлено автором по результатам социологического опроса.

НДФЛ в России является социально значимым налогом, поскольку касается большинства членов общества. В связи с этим одним из инструментов исследования восприятия налогоплательщиками его справедливости является проведение социологических

исследований. ВЦИОМ долгое время проводит социологические опросы по справедливости плоской и прогрессивной шкалы НДФЛ, результаты которых в динамике отражены в таблице 1.

Таблица 1 – Динамика доли респондентов, считающих справедливой прогрессивную шкалу НДФЛ, 2005-2024 гг.

Показатель	2005	2021	2024
Доля респондентов, считающих справедливой прогрессивную шкалу НДФЛ, %	65	83	78

Составлено автором по данным ВЦИОМ [\[26\]](#)

На протяжении 20 лет с 2005 по 2024 г. опросы ВЦИОМ свидетельствуют о приросте доли респондентов, солидарных со справедливостью прогрессии НДФЛ, с 65 до 78%. Это отражает, что с начала периода действия плоской шкалы (2001 г.) до перехода к прогрессивной шкале (2021 г.) в обществе укоренилась позиция о необходимости уплаты более высокого подоходного налога более обеспеченными налогоплательщиками. При этом с 2021 к 2024 г. несколько снизилась доля сторонников прогрессивной шкалы – с 83% до 78%, что может быть обусловлено снижением позитивного восприятия обществом прогрессии с появлением информации о налоговой реформе – 2025 (в мае 2024 г., опрос проведен в июне 2024 г.) с пятиступенчатой прогрессией и пониженной суммой порога для перехода к ставке 15%.

Результаты проведенного авторского опроса в 2025 г. в целом соответствуют указанным данным ВЦИОМ. Так, 79% респондентов поддерживают прогрессивную шкалу НДФЛ. В разрезе доходных групп респондентов результаты ответы на вопрос о справедливости шкалы НДФЛ распределены достаточно равномерно, что отражено на рисунке 3.

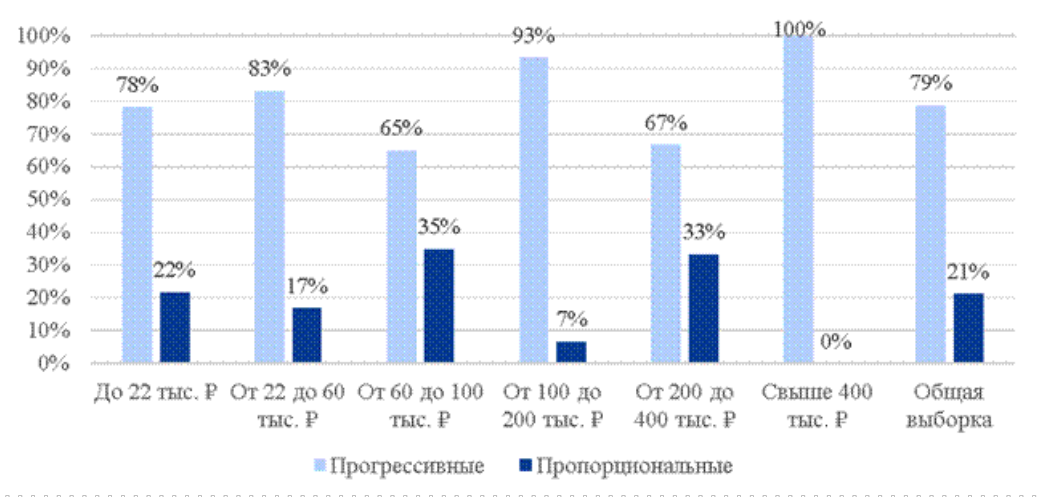


Рисунок 3 – Ответы респондентов на вопрос «Справедливые налоги – пропорциональные или прогрессивные?»

Составлено автором по результатам социологического опроса.

В контексте целей налоговой реформы – 2025 важна оценка респондентами того, справляется ли Правительство с задачей обеспечения справедливости налогообложения. Результаты социологического опроса продемонстрировали отсутствие в обществе единства по этому вопросу: 48% опрошенных ответили «Не справляется» и «Скорее не справляется» и 52% – «Справляется» и «Скорее справляется», как показано на рисунке 4.

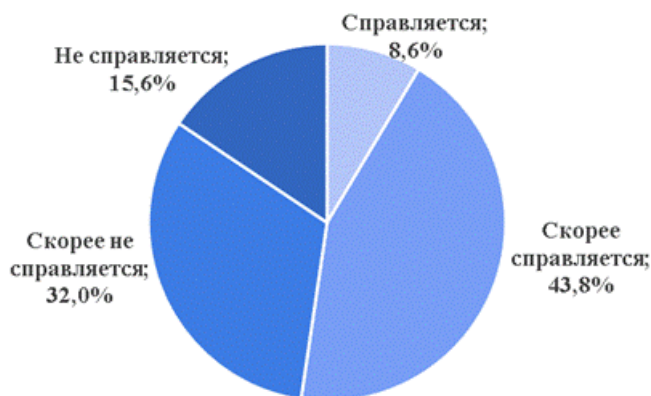


Рисунок 4 – Ответы респондентов на вопрос «Справляется ли, на Ваш взгляд, государство с задачей обеспечения справедливости налогов?»

Составлено автором по результатам социологического опроса.

Интерес представляет отношение общества к деформациям в налогообложении физических лиц, когда разные доходы облагаются по разным ставкам, например, предпринимательские доходы, доходы самозанятых или активные доходы по ставкам ниже чем для трудовых доходов. Распределение ответов респондентов на соответствующие вопросы отражено на рисунках 5 и 6.

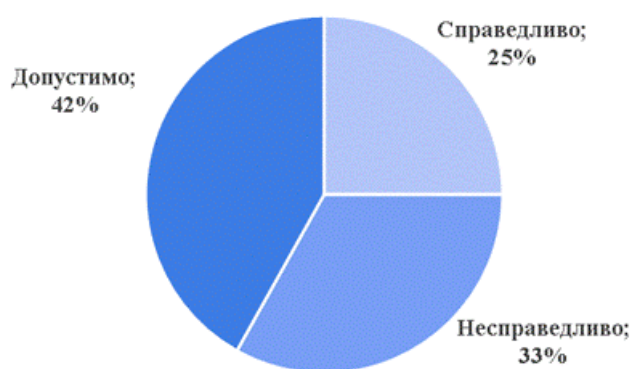


Рисунок 5 – Ответы респондентов на вопрос «Справедливо ли, по Вашему мнению, что доходы предпринимателей и самозанятых облагаются по налоговым ставкам ниже, чем зарплаты работников?»

Составлено автором по результатам социологического опроса.

Среди опрошенных 33% считают несправедливым более лояльные условия налогообложения предпринимательских доходов по сравнению с заработной платой. Логично при этом, что среди опрошенных предпринимателей отсутствовали те, которые считают такую деформацию несправедливой, а отметившие ее справедливость и допустимость разделились поровну.



Рисунок 6 – Ответы респондентов на вопрос «Справедливо ли, по Вашему мнению, что доходы граждан от финансовых операций (проценты, дивиденды, купонные доходы и т.п.) облагаются по более низким налоговым ставкам, чем зарплаты работников?»

Составлено автором по результатам социологического опроса.

Четверть респондентов считают несправедливой деформацию, когда пассивные доходы облагаются по более низким ставкам, чем активные (трудовые) доходы.

Такие соотношения свидетельствуют о том, что функционирование рассмотренных деформаций обусловлено лояльным отношением к ним общества: большинство респондентов считают их допустимыми или справедливыми.

Таким образом, в российском обществе укоренилась позиция о справедливости прогрессивного подоходного налогообложения. Результаты социологического опроса демонстрируют, что в контексте налоговой реформы – 2025 примерно половина респондентов отмечают, что государство справляется или скорее справляется с задачей обеспечения справедливости налогов, а половина – что не справляется или скорее не справляется. В то же время большинство респондентов считают справедливыми или допустимыми более лояльные условия налогообложения предпринимательских или пассивных доходов по сравнению с активными (трудовыми) доходами. В совокупности это требует проработки направлений совершенствования подоходного налогообложения для повышения восприятия обществом степени его справедливости.

Реализация принципа справедливости НДФЛ в рамках налоговой реформы - 2025

Повышение справедливости распределения налогового бремени было одной из ключевых целей налоговой реформы 2025 г. в России и остается таковой на среднесрочную перспективу в соответствии с Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2026 год и на плановый период 2027 и 2028 годов [\[27\]](#). Введение пятиступенчатой прогрессивной

шкалы НДФЛ в совокупности с увеличением стандартных налоговых вычетов безусловно способствует обеспечению справедливости подоходного налогообложения.

Налоговая реформа – 2025 лишь частично решает поставленную Президентом задачу по повышению справедливости распределения налогового бремени. В рамках подоходного налогообложения граждан остаются элементы, препятствующие обеспечению справедливости. Прежде всего это отсутствие необлагаемого НДФЛ минимума, о необходимости которого неоднократно указывали ведущие ученые-экономисты, академики РАН А.Г. Аганбегян [\[28, с. 82\]](#), А.И. Татаркин [\[29\]](#), а также налоговеды [\[30, с. 319; 31; 32, с. 158\]](#) и др. Справедливым является освобождение от налога части дохода, минимально необходимого для поддержания жизни налогоплательщика и лиц на его иждивении. В большинстве стран мира с прогрессивным подоходным налогообложением применяется необлагаемый минимум или 0% ставка для доходов до определенного уровня. В России он не введен, и вместе с тем, социальные и стандартные налоговые вычеты даже с учетом их повышения в 2024 и 2025 гг. не могут служить альтернативой необлагаемому минимуму в силу их небольшого объема. Однако, позитивным шагом здесь является введение так называемого «налогового кэшбека» для семей с двумя и более детьми в виде возвращения части суммы НДФЛ, уплаченного по ставке выше 6%. Позитивным в контексте обеспечения справедливости подоходного налогообложения является адресный характер этой льготы с учетом критерия среднедушевого дохода в семье, отсутствие дестимулирования труда (по сравнению с аналогичными социальными выплатами) и нацеленность на демографическое развитие. Недостатками, которые просматриваются еще до реализации этой льготы (впервые будет выплачена в 2026 г.), являются ее заявительный характер и администрирование Социальным фондом России, а не ФНС России, так как это не налоговый вычет, а социальная выплата, что может негативно сказаться на социальном эффекте этой льготы. Таким образом, введение необлагаемого НДФЛ минимума является необходимым с позиций обеспечения справедливости налогообложения, но требует отдельной проработки с учетом значимости НДФЛ для формирования региональных и местных бюджетов [\[33, с. 148\]](#).

Другим элементом, препятствующим обеспечению справедливости, является ограничение распространения прогрессии НДФЛ на пассивные доходы. Полноценно пятиступенчатая прогрессия НДФЛ относится только к трудовым доходам, а к нетрудовым или пассивным доходам, которые прежде всего формируются доходами от финансовых операций и ренты, применяются ставки – 13% и 15% для доходов от 2,4 млн руб. в год и выше. Основные доходы богатых граждан являются как раз пассивными, а не трудовыми, и во многом от финансовых операций – с ценными бумагами, процентов по вкладам и займам, дивидендов, реализации долей в уставном капитале. Поэтому льготные условия налогообложения пассивных доходов будут снижать налоговое бремя на наиболее обеспеченных граждан. Кроме того, применение «различных налоговых ставок для разных форм получаемых одним налогоплательщиком доходов создает реальную возможность манипулирования» [\[34, с. 5\]](#), например, посредством замены части вознаграждения наиболее высокооплачиваемых сотрудников на выплаты по ценным бумагам или иным финансовым операциям, что негативно с позиций обеспечения прозрачности доходов.

В совокупности указанные факторы свидетельствуют о том, что наряду с обеспечением справедливости распределения налогового бремени в рамках налоговой реформы Правительство ставило целью решить фискальные задачи, увеличив долю налоговых изъятий из доходов граждан [\[35, с. 2426\]](#).

Деформации справедливости налогообложения выделены И.А. Майбуровым и Ю.А. Леонтьевой. К ним относятся неравные условия налогообложения равных доходов. В частности, неравное обложение равных доходов от труда (пятиступенчатая прогрессия НДФЛ), предпринимательской деятельности (4 и 6% в рамках налога на профессиональный доход) и от капитала (НДФЛ 13 и 15%). [\[25, с. 74-78\]](#).

Таким образом, в рамках налоговой реформы – 2025 обеспечено повышение справедливости подоходного налогообложения граждан. Вместе с тем имеются определенные элементы, препятствующие обеспечению справедливости: отсутствие необлагаемого НДФЛ минимума, ограничение распространения прогрессии НДФЛ на пассивные доходы по сравнению с трудовыми доходами, а также неравные условия налогообложения равных доходов в рамках различных налогов и налоговых режимов (НДФЛ для трудовых и пассивных доходов, НПД и УСН для предпринимательских доходов).

Заключение

По результатам исследования сформулированы следующие выводы.

1. Теоретическая мысль о справедливости налогообложения не развивалась последовательно и поэтапно в каком-либо одном направлении, она эволюционировала разнонаправленно, с преобладанием в различных экономических школах взглядов о справедливости как о равенстве или о необходимости дифференциации (необходимости неравных условий на пути к достижению равенства) в налогообложении, для обеспечения которых предлагаются пропорциональное и прогрессивное налогообложение соответственно, что остается дискуссионным вопросом до настоящего времени.

2. В российском обществе укоренилась позиция о справедливости прогрессивного подоходного налогообложения. Результаты социологического опроса демонстрируют, что в контексте налоговой реформы – 2025 примерно половина респондентов отмечают, что государство справляется или скорее справляется с задачей обеспечения справедливости налогов, а половина – что не справляется или скорее не справляется. В то же время большинство респондентов считают справедливыми или допустимыми более лояльные условия налогообложения предпринимательских или пассивных доходов по сравнению с активными (трудовыми) доходами. В совокупности результаты социологических опросов свидетельствуют о целесообразности проработки направлений совершенствования подоходного налогообложения для повышения восприятия обществом уровня его справедливости.

3. В рамках налоговой реформы – 2025 обеспечено повышение справедливости подоходного налогообложения. Вместе с тем имеются определенные элементы, препятствующие обеспечению справедливости: отсутствие необлагаемого НДФЛ минимума, ограничение распространения прогрессии НДФЛ на пассивные доходы по сравнению с трудовыми доходами, а также неравные условия налогообложения равных доходов в рамках различных налогов и налоговых режимов.

Библиография

1. Пугачев А.А. Налоговые инструменты в системе факторов воздействия государства на неравенство // Налоги и налогообложение. 2022. № 3. С. 16-31. DOI: 10.7256/2454-065X.2022.3.37827 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=37827

2. Послание Президента Федеральному Собранию // Официальный сайт Президента России. Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/events/president/transcripts/messages/73585> (дата обращения: 12.10.2025).
3. Гончаренко Л.И. Диверсификация налоговой системы как фактор реализации национальных проектов развития России // Экономика. Налоги. Право. 2025; 18(3): 144-154. DOI: 10.26794/1999-849X2024-18-3-144-154. EDN: XYUEYT.
4. Скворцова Е.Ю. МЭФ-2024: политический ландшафт изменился. Экономика. Культура. Новые ориентиры // Мир перемен. 2024. № 2. С. 29-52. EDN: ZYBOXN.
5. Пансков В.Г. Налоговая реформа – 2025: продолжение следует... // Экономика. Налоги. Право. 2025; 18(1): 18-31. DOI: 10.26794/1999-849X2025-18-1-18-31. EDN: ZGELHM.
6. Орехов А.М. Справедливость как базисный принцип устройства общества: путь к очевидности / А. М. Орехов // Вопросы философии. 2010. № 9. С. 60-73. EDN: MULXFN.
7. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Т. 2. – Москва; Ленинград: Соцэкгиз, 1935. 475 с.
8. Вылкова Е.С. О справедливости налогообложения от Адама Смита до наших дней // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2024. № 1(145). С. 30-36. EDN: BONVWC.
9. Афанасьев М.П. Методологические и теоретические основы формулировки закона А. Вагнера. Подходы к его тестированию // Вопросы государственного и муниципального управления. 2009. № 3. С. 47-70. EDN: KVTELT.
10. Слепнева Л.Р. Марксизм после Маркса: об имущественном неравенстве и налоговом регулировании // Вестник БГУ. Экономика и менеджмент. 2023. № 2. С. 145-151. DOI: 10.18101/2304-4446-2023-2-145-151. EDN: BNBNMQ.
11. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег, пер. с англ. Москва: ЗАО Бизнеском, 2013. 408 с.
12. Сперанский М.М., Тургенев Н.И., Орлов М.Ф. У истоков финансового права / М.М. Сперанский, Н.И. Тургенев, М.Ф. Орлов. Москва: Статут, 1998. 427 с.
13. Львов Д.М. Курс финансового права / Д.М. Львов. – Казань: тип. Ун-та, 1887.
14. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. Москва: Статут, 2002. 555 с.
15. Neumark F. Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. – Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970. 428 s.
16. Ролз Дж. Теория справедливости: пер. с англ. / Науч. ред. и предисл. В.В. Целищева. Изд. 2-е. / Дж. Ролз. – Москва: Издательство ЛКИ, 2010. 536 с. EDN: QOLBEN.
17. Еременко Е.А. Концепция справедливости в налогообложении и ее влияние на совершенствование национальной налоговой системы: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Еременко Евгения Александровна. М., 2018. 25 с. EDN: TDZHCT.
18. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора, пер. с англ. – Москва: Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997. 720 с.
19. Караваева И.В. Теория социально ориентированного налогообложения: генезис, пути развития, особенности применения // Научные труды МИМ ЛИНК. 2012. № 28. С. 189-211. EDN: QBNBMV.
20. Тихонова А.В. Современные трансформации системы налогообложения физических лиц: дис. ... докт. экон. наук: 5.2.4 / Тихонова Анна Витальевна. М., 2024. 364 с.
21. Князев Ю.К. Справедливость и экономика // Общество и экономика. 2012. № 1. С. 33-62. EDN: OWYMWf.
22. Пансков В.Г. О новой ставке НДФЛ // Финансы. 2020. № 8. С. 25-29. EDN: NQKKPQ.

23. Шмелев Ю.Д. О критериях оценки эффективности и справедливости налоговой политики государства // Экономика. Налоги. Право. 2017. № 2. С. 113-120. EDN: YSPDPJ.
24. Пугачев А.А. Дискуссионные вопросы сущности налога: обоснование на примере реализации налоговой конкуренции и налогового потенциала регионов // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2014. № 1. С. 77-86. EDN: TKHXUZ.
25. Теоретико-методологический конструктив индивидуального подоходного налогообложения: монография / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов и др. М.: Юнити-Дана, 2021. 327 с. EDN: VCFPAK.
26. Изменения в налоговой системе: оценка граждан // ВЦИОМ. Режим доступа: <https://wciom.ru/tematicheskii-katalog/taxes> (дата обращения: 12.10.2025).
27. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2026 год и на плановый период 2027 и 2028 годов // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. Режим доступа: <https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/osnov> (дата обращения: 12.10.2025).
28. Аганбегян А.Г. Преодоление бедности и сокращение неравенства по доходам и потреблению в России // ЭКО. Т. 47. № 9. С. 66-84.
29. Татаркин А.И. Российский налоговый федерализм как предвестник экономической нестабильности: проблемы и пути совершенствования // Выступление на Налоговом симпозиуме "Теория и практика налоговых реформ" 2013 г. Режим доступа: <https://www.youtube.com/watch?v=kQghyn4Qe4I> (дата обращения 12.10.2025).
30. Налоговая политика Российской Федерации в контексте целей устойчивого развития: монография / И.А. Майбуров и др. М.: Юнити-Дана, 2023. 359 с. EDN: GOJVPJ.
31. Налоговые реформы. Теория и практика: монография / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов и др. М.: Юнити-Дана, 2015. 462 с. EDN: VRTATD.
32. Ордынская Е.В., Черковец М.В., Костина Е.Д. Налоговая реформа: к вопросу о справедливости налогообложения // Научные труды: Институт народнохозяйственного прогнозирования РАН. 2024. Т. 22, № 2. С. 143-160. DOI 10.47711/2076-3182-2024-2-143-160. EDN: XJOUMZ.
33. Покровская Н.В. Роль налоговых трансфертов в формировании местных бюджетов в Российской Федерации // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). 2015. Т. 6, № 3. С. 146-151. DOI 10.17150/2072-0904.2015.6(3).8. EDN: TVWRMX.
34. Пансков В.Г. Налоговые новации в решении социальных и экономических задач общества // Финансы. 2025. № 2. С. 3-9. EDN: MZLMDK.
35. Федотов Д.Ю. Подходы к сокращению социального неравенства в России посредством реформирования налога на доходы физических лиц // Финансы и кредит. 2024. Т. 30, № 11. С. 2423-2449. DOI 10.24891/fc.30.11.2 423. EDN: LGODNL.

Результаты процедуры рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

РЕЦЕНЗИЯ

на статью «Принцип справедливости подоходного налогообложения: ретроспектива экономической мысли и реализация в рамках налоговой реформы – 2025»

Предмет исследования

Предметом исследования является эволюция принципа справедливости подоходного налогообложения в экономической теории и его реализация в России в рамках налоговой реформы – 2025.

Методология исследования

В рамках исследования применены общенаучные методы анализа и синтеза, восхождения от абстрактного к конкретному. Для исследования эволюции взглядов теории экономической мысли на справедливость подоходного налогообложения применен метод диалектики. Среди специфических методов исследования применен анализ результатов социологических опросов и фокус-группы. Используются результаты социологических опросов ВЦИОМ по справедливости подоходного налогообложения за разные годы в динамике, а также результаты авторских социологических опросов. Проект федерального закона № 1026190-8 предлагает масштабные корректировки в системе налога на доходы физических лиц. Сейчас НДФЛ вызывает множество споров: от расчета компенсаций до льгот на жилье и вычетов на детей. Законопроект устраняет пробелы, расширяет освобождения и уточняет правила, чтобы сделать систему справедливее и проще. В этой связи актуальна научная дискуссия о справедливости налогообложения в соответствии с новым подходом.

Актуальность

Налоговая реформа 2025 года стала одним из самых масштабных изменений за последние десятилетия. Основное внимание было уделено цифровизации налоговых процессов, усилению контроля над уплатой налогов и внедрению новых механизмов взаимодействия между бизнесом и государством. В этой связи актуально применение принципа справедливости подоходного налогообложения.

Основная концепция всех поправок в НК РФ – это повышение налогов с 2025 года. Вводится прогрессивная шкала для НДФЛ, повышается ставка по налогу на прибыль, меняются параметры УСН.

Научная новизна

Научная новизна исследования состоит в выделении и обосновании дискуссионных вопросов справедливости налогообложения, поиск ответов на которые способствует уточнению теоретико-методологического содержания и обеспечению практической реализации справедливости налогообложения.

Стиль, структура, содержание

Статья написана корректно, использован научный стиль изложения.

Структура статьи соответствует структуре написания научных статей.

В статье содержится аналитическая и методическая информация, статистические данные, данные результатов опросов.

Библиография

Список литературы включает 35 источников, что является достаточным для данной категории статей.

Апелляция к оппонентам

Статья содержит достаточное количество фактологического, графического и методического материала.

Выводы, интерес читательской аудитории

Статья «Принцип справедливости подоходного налогообложения: ретроспектива экономической мысли и реализация в рамках налоговой реформы – 2025» может представлять интерес для представителей академического сообщества и представителей отвечает современным требованиям, предъявляемым к научным работам, и может быть рекомендована к размещению в журнале.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Золотов А.А. Меры налогового стимулирования производственных предприятий в России: проблемы и перспективные направления // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.76122
EDN: BNUAUK URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=76122

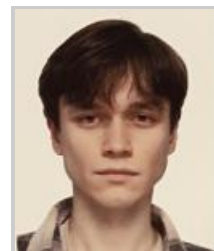
Меры налогового стимулирования производственных предприятий в России: проблемы и перспективные направления

Золотов Антон Александрович

магистр; кафедра "Налоги. Бухгалтерский учет"; Финансовый университет при Правительстве РФ

127083, Россия, г. Москва, р-н Аэропорт, ул. Верхняя Масловка, д. 15

✉ anton.zo1otov202@gmail.com



[Статья из рубрики "Актуальный вопрос"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.5.76122

EDN:

BNUAUK

Дата направления статьи в редакцию:

03-10-2025

Аннотация: Предметом исследования является система налогового стимулирования производственных предприятий в России в условиях возросших внешнеэкономических ограничений и необходимости обеспечения технологического суверенитета. Объектом исследования выступают налоговые отношения, возникающие между государством и предприятиями обрабатывающего сектора при реализации стимулирующих мер. Автор подробно рассматривает такие аспекты темы, как эффективность налоговых льгот, инвестиционных вычетов, налоговых кредитов и специальных режимов, а также их влияние на инвестиционную и инновационную активность производственных предприятий. Особое внимание уделяется проблемам результативности и адресности налоговых стимулов, их роли в формировании долгосрочной конкурентоспособности и технологической независимости российской экономики. Исследование направлено на выявление системных барьеров налогового регулирования и формирование направлений его совершенствования с учетом международного опыта и практики ведущих индустриальных стран. Методологической основой исследования является

системный и сравнительный подход, включающий анализ нормативно-правовых актов, статистических и бухгалтерских данных производственных предприятий, а также сопоставление российских и зарубежных моделей налогового стимулирования (США, КНР, Япония). Применяются методы экономического анализа, структурно-функционального и кейс-анализа, что позволило выявить причинно-следственные связи между налоговыми механизмами. Проведенное исследование показало наличие системных недостатков в действующей системе налогового стимулирования производственных организаций России, выражающихся в низкой востребованности льгот, сложных условиях доступа и ориентации на возмещение затрат, а не на достижение конечных технологических результатов. Новизна исследования заключается в выявлении и классификации ключевых дефектов налогового дизайна, а также в разработке проблемно-ориентированной концепции адаптации зарубежных инструментов, таких как налоговые кредиты на НИОКР и ускоренная амортизация инновационных активов, к российским условиям. Автором предложен комплекс мер, обеспечивающих повышение адресности и стимулирующего потенциала налоговых инструментов. Полученные выводы подтверждены анализом статистических и правоприменительных данных и могут быть использованы при разработке стратегических направлений налоговой политики и совершенствовании нормативно-правовой базы в сфере поддержки производственного сектора.

Ключевые слова:

налоговое стимулирование, инновационная деятельность, производственные предприятия, фискальная политика, инвестиционный налоговый вычет, амортизационная политика, расходы на НИОКР, зарубежный опыт, технологический суверенитет, эффективность налоговых расходов

Теоретические основы и обзор литературы по налоговому стимулированию экономической деятельности

Институт налогового стимулирования является одним из ключевых инструментов государственного регулирования экономики, позволяющим целенаправленно воздействовать на экономическое поведение налогоплательщиков, а также на развитие отдельных отраслей и сфер деятельности. В отечественной научной литературе под налоговым стимулированием чаще всего понимается система законодательно установленных мер, направленных на снижение налоговой нагрузки для определенных категорий налогоплательщиков с целью побуждения их к осуществлению желательных для государства видов деятельности. Система налогового стимулирования включает в себя такие элементы, как правовое обеспечение, совокупность налоговых стимулов, субъекты и объекты стимулирования, а также механизм его реализации.

Российские исследователи активно изучают различные аспекты налогового стимулирования промышленности. В работах анализируется роль налоговых инструментов в системе государственной поддержки, предлагаются пути повышения их эффективности и адаптации к современным экономическим вызовам, таким как импортозамещение и достижение технологической независимости. В качестве основных инструментов выделяются ускоренная амортизация, инвестиционный налоговый кредит, налоговые вычеты на НИОКР и другие механизмы, предусмотренные НК РФ.

Вместе с тем, в отечественном академическом дискурсе преобладает фокус на анализе

нормативно-правовой базы и макроэкономических аспектов налоговой политики [4]. В то же время, международная научная литература уделяет значительно большее внимание эмпирической оценке поведенческих эффектов налоговых стимулов на микроуровне [10]. Ключевым вопросом становится не просто наличие льготы, а то, действительно ли она изменяет инвестиционное и инновационное поведение компаний. В этом контексте активно обсуждается дилемма «эффекта рычага», когда государственные стимулы провоцируют дополнительный рост частных инвестиций в НИОКР, и «эффекта вытеснения», когда налоговые льготы лишь замещают частное финансирование, которое было бы направлено на инновации и без государственной поддержки. Исследования, проведенные на примере Китая, показывают неоднозначные результаты: в некоторых случаях прямые субсидии могут вытеснять частные фонды, в то время как налоговые стимулы демонстрируют более стабильное, хотя и не всегда сильное, положительное влияние на инновационную активность [7].

Этот разрыв в исследовательских подходах указывает на необходимость смещения акцента в российских исследованиях с простого описания законодательных норм на глубокий анализ их реальной результативности и влияния на принятие решений хозяйствующими субъектами. Настоящая статья призвана частично восполнить этот пробел, связывая диагностику системных проблем российской модели с конкретными, апробированными на международном уровне механизмами, эффективность которых подтверждена практикой, и предлагая методологические подходы к оценке их потенциального воздействия.

Действующая система налогового стимулирования производственных предприятий

Российское налоговое законодательство предусматривает достаточно широкий набор инструментов, направленных на поддержку производственных предприятий, которые можно систематизировать по видам налогов и механизмам действия. Ключевые стимулы включают преференции по налогу на прибыль организаций, НДС, имущественным налогам, а также специальные налоговые режимы.

В сфере налогообложения прибыли организаций предусмотрен ряд основных инструментов. Одним из них является инвестиционный налоговый вычет, который позволяет организациям уменьшать сумму налога, подлежащую зачислению в бюджет субъекта РФ, на величину до 90% от суммы расходов на приобретение или создание основных средств, а также до 10% от той же суммы в федеральный бюджет. Данный механизм вводится и регулируется на уровне регионального законодательства. Другим инструментом выступает ускоренная амортизация, известная как «амортизационная премия», предоставляющая право единовременно включать в состав расходов от 10% до 30% первоначальной стоимости основных средств, что способствует более быстрому возврату инвестиций и снижению налоговой базы в начальный период эксплуатации оборудования [3]. Для стимулирования инновационной деятельности применяется повышающий коэффициент к расходам на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. Затраты на такие работы, включенные в специальный перечень Правительства РФ, учитываются при расчете налога на прибыль с коэффициентом 1,5, что фактически означает возможность списания 150% понесенных расходов. Кроме того, законодательством предусмотрены пониженные ставки налога на прибыль организаций для отдельных категорий налогоплательщиков, например, для аккредитованных информационно-технологических компаний [15].

В части НДС действуют меры, направленные на снижение издержек при модернизации и

поддержку экспорта. К ним относится освобождение от уплаты НДС при импорте технологического оборудования, аналоги которого не производятся в России, что снижает стоимость обновления производственных мощностей. Также для крупных экспортеров предусмотрен механизм ускоренного возмещения НДС, который реализуется через снижение пороговых значений для применения заявительного порядка, позволяя быстрее возвращать оборотные средства [1].

Стимулирующую функцию выполняют и имущественные налоги, такие как налог на имущество организаций и земельный налог. Преференции по данным налогам активно устанавливаются на региональном и муниципальном уровнях и могут выражаться в полном или частичном освобождении от уплаты налога в отношении нового производственного оборудования или для резидентов особых экономических зон и промышленных парков [1].

Особую роль в системе стимулирования играют специальные налоговые режимы для территорий с преференциальными условиями ведения бизнеса. К таким территориям относятся Особые экономические зоны, Территории опережающего развития, а также промышленные и технологические парки. Резиденты данных зон получают комплексные льготы, которые могут включать пониженные ставки по налогу на прибыль, вплоть до нулевой ставки в первые годы реализации проекта, освобождение от уплаты налога на имущество и землю, а также пониженные тарифы страховых взносов [4].

Диагностика системных проблем российской модели налогового стимулирования

Несмотря на наличие широкого спектра налоговых инструментов, их реальное влияние на инвестиционную и инновационную активность производственных предприятий в России остается ограниченным. Это связано с рядом системных проблем, которые снижают эффективность налоговых расходов государства и создают барьеры для потенциальных получателей поддержки.

Во-первых, низкая востребованность и высокие барьеры доступа к льготам. Многие преференции сопряжены со сложными административными процедурами, необходимостью предоставления обширного пакета документов и соответствия строгим, зачастую избыточным критериям. Например, для получения статуса резидента промышленного комплекса в Москве и соответствующих налоговых льгот предприятие должно соответствовать жестким требованиям по фонду оплаты труда, выручке на одного сотрудника и плотности застройки. Подобные барьеры делают многие стимулы недоступными для малых и средних предприятий, которые не обладают достаточными административными и финансовыми ресурсами для выполнения всех формальностей. В результате система спроектирована не для удобства пользователя (бизнеса), а для удобства контроля со стороны фискальных органов, что фундаментально снижает ее привлекательность и утилитарность [8].

Во-вторых, ориентация на поощрение затрат, а не конечных результатов. Большинство действующих механизмов, таких как амортизационная премия или повышенный коэффициент на расходы по НИОКР, привязаны к факту несения затрат. Предприятие получает льготу за то, что оно потратило деньги на оборудование или исследования, вне зависимости от того, привели ли эти затраты к созданию нового конкурентоспособного продукта, росту производительности или выходу на новые рынки. Такая модель стимулирует «освоение бюджетов» на НИОКР и инвестиции, но не создает прямых стимулов для достижения коммерчески успешных инноваций. Это контрастирует с подходами, где поощряется результат, например, доход от реализации запатентованной

продукции или выручка от экспорта высокотехнологичных товаров [\[10\]](#).

В-третьих, отсутствие целенаправленных механизмов для поддержки кооперации науки и бизнеса и стимулирования высокотехнологичного экспорта. Существующая система не содержит специализированных, мощных стимулов, которые бы целенаправленно поощряли производственные компании к заказу исследований в университетах и научных институтах или к совместным разработкам. Общий коэффициент для расходов на НИОКР не дифференцирован и не создает дополнительной мотивации для «открытых инноваций». Аналогично, за исключением ускоренного возмещения НДС, практически отсутствуют налоговые инструменты, напрямую стимулирующие экспорт готовой высокотехнологичной продукции, а не сырья.

Эти проблемы в совокупности приводят к низкой эффективности налоговых расходов. В соответствии с методологией Минфина России, эффективность налоговых расходов оценивается по двум ключевым критериям: целесообразность (соответствие целям государственных программ и востребованность) и результативность (вклад в достижение целевых показателей и бюджетная эффективность). Диагностированные проблемы — низкая востребованность из-за барьеров, слабая связь с конечными результатами и отсутствие фокуса на ключевых драйверах роста (кооперация и экспорт) — прямо указывают на низкую результативность действующей системы. Государство несет выпадающие доходы бюджета, не получая взамен соразмерного ускорения технологического развития и роста конкурентоспособности промышленности [\[9\]](#).

Зарубежный опыт налогового стимулирования производственных организаций

В индустриально развитых странах фискальная политика рассматривается как ключевой элемент государственной стратегии по стимулированию роста высокотехнологичного сектора экономики. Государства последовательно используют широкий спектр инструментов — от налоговых льгот и кредитов на НИОКР до ускоренной амортизации и формирования особых экономических зон (ОЭЗ). С начала века наблюдается глобальная тенденция к повышению адресности и специфичности налоговых стимулов, что проявляется в ужесточении требований к их получателям и формировании целевых налоговых режимов. Такой подход позволяет оптимизировать фискальные расходы и направлять поддержку в те сегменты экономики, которые обладают наибольшим потенциалом для долгосрочного роста (таблица 1).

Таблица 1

Зарубежный опыт налогового стимулирования производственных организаций в Китае, США и Японии

Страна	Налоговые механизмы стимулирования	Особенности и примечания
КНР	Сниженные ставки налога на прибыль организаций, ОЭЗ, льготы по трансферу технологий, повышенные вычеты на НИОКР	Для высокотехнологичных компаний ставка может составлять 15% или 10%. Предоставляются налоговые каникулы. Компании, занимающиеся трансфером технологий за рубеж, могут получить пониженную ставку 12,5% или освобождение от

		налога на доходы (до 5 млн юаней). Вычеты на НИОКР достигают 150% (175% для малых инновационных компаний).
США	Инвестиционный налоговый кредит, ускоренная амортизация, вычеты на НИОКР	Льготы могут быть дифференцированы на уровне штатов, что позволяет регионам привлекать производство. Расходы на создание пилотных моделей и совершенствование программного обеспечения признаются как НИОКР.
Япония	Налоговые скидки на НИОКР, льготы для совместных исследований (с университетами), ОЭЗ, льготы по трансферу технологий	Возможность уменьшить налоговую базу от трансфера технологий за рубеж на 12%. Для совместных исследований с университетами возможен вычет до 30% расходов. В ОЭЗ могут компенсироваться до трети расходов на НИОКР.

Составлено автором на основе данных [\[5, 7\]](#)

Зарубежный опыт показывает, что Китай достиг значительных результатов, переходя от привлечения зарубежных технологий к стимулированию разработки и распространения отечественной инновационной продукции. В США, несмотря на традиционно меньшую степень государственного вмешательства, развитие наукоемких технологий было бы невозможно без мер государственной поддержки в налоговой сфере. Значительный импульс развитию промышленности был придан реформами 1960-х годов через корректировку амортизационной политики и внедрение налоговых стимулов для инвестиций. Япония, ставшая пионером в применении налоговых скидок на расходы по НИОКР, сегодня развивает подход целевого льготирования, предоставляя вычет до 30% от расходов на совместные НИОКР с университетами, что направлено на стимулирование коллаборации бизнеса и науки [\[11, 12\]](#).

Предложения по совершенствованию налоговых инструментов для стимулирования производственных предприятий

Для решения проблемы отсутствия действенных механизмов поддержки кооперации науки и бизнеса предлагается внедрить новый инструмент — дифференцированный налоговый кредит на НИОКР, основанный на японской модели «открытых инноваций». В отличие от существующего вычета из налоговой базы, данный инструмент должен представлять собой прямой налоговый кредит, уменьшающий итоговую сумму налога на прибыль организаций к уплате [\[9\]](#).

Ключевым элементом предложения является дифференциация ставки кредита в зависимости от формата проведения НИОКР. Это создаст прямые финансовые стимулы для предприятий к выстраиванию кооперационных связей (таблица 2).

Таблица 2

Предлагаемая модель дифференцированного налогового кредита на НИОКР по модели

«открытых инноваций»

Вид деятельности НИОКР	Предлагаемая ставка налогового кредита (% от затрат)	Обоснование
Внутренние НИОКР (осуществляемые силами самого предприятия)	10%	Базовый уровень поддержки для стимулирования общей инновационной активности.
Заказные НИОКР (заказанные у других коммерческих организаций, инжиниринговых центров)	20%	Стимулирование развития рынка НИОКР-услуг и специализации, поощрение аутсорсинга исследований.
Совместные НИОКР (с аккредитованными вузами и государственными научными центрами)	30%	Максимальный стимул для преодоления разрыва между фундаментальной/прикладной наукой и промышленностью, поощрение трансфера технологий.

Составлено автором на основе данных [\[14\]](#)

Для решения проблемы низкого уровня технологического обновления и высоких барьеров доступа к инвестиционным льготам предлагается упростить и расширить применение механизма ускоренной амортизации. Опыт Германии и США показывает, что ускоренное списание стоимости оборудования является мощным стимулом для инвестиций [\[13\]](#).

Предлагается внести изменения в статью 259.3 Налогового кодекса РФ, предоставив право всем предприятиям обрабатывающей промышленности применять специальный коэффициент (например, до 3.0) к основной норме амортизации в отношении нового оборудования, относящегося к 3-7 амортизационным группам и включенного в перечень приоритетного для модернизации. Применение должно носить уведомительный, а не разрешительный характер, что кардинально снизит административные барьеры.

Такая мера позволит предприятиям в более короткие сроки аккумулировать средства для реинвестирования, ускорит циклы обновления основных фондов и будет способствовать технологической модернизации, что является критически важным в условиях необходимости импортозамещения [\[2, 16\]](#).

Методологические основы оценки эффектов предлагаемых налоговых стимулов

Внедрение новых налоговых инструментов требует разработки методологической рамки для их предварительной (ex-ante) и последующей (ex-post) оценки, что позволяет оценить их целесообразность и эффективность. Оценка должна проводиться по двум ключевым направлениям: бюджетная эффективность и экономическая эффективность.

Бюджетная эффективность отражает прямые последствия для государственных финансов. Ключевым показателем здесь является объем выпадающих доходов бюджета, или «налоговых расходов». Расчет этого показателя можно проводить на основе

методологии, используемой Минфином РФ для оценки действующих льгот. Для предлагаемых мер формулы могут выглядеть следующим образом:

1. Для налогового кредита на совместные НИОКР:

$$V_{\text{НИОКР}} = B_{\text{НИОКР}} \times C_{\text{КРЕДИТ}}, \quad (1)$$

где

$V_{\text{НИОКР}}$ – объем налоговых расходов;

$B_{\text{НИОКР}}$ – прогнозируемый объем расходов на совместные НИОКР, подпадающих под действие льгот;

$C_{\text{КРЕДИТ}}$ – ставка налогового кредита.

2. Для льготы по экспорту технологий:

$$V_{\text{экспорт}} = P_{\text{экспорт}} \times (S_{\text{стандарт}} - S_{\text{льгота}}), \quad (1)$$

где

$V_{\text{экспорт}}$ – объем налоговых расходов на экспорт;

$P_{\text{экспорт}}$ – прогнозируемая налогооблагаемая прибыль от экспорта технологий;

$S_{\text{стандарт}}$ – стандартная ставка налога на прибыль организаций;

$S_{\text{льгота}}$ – льготная ставка налога на прибыль организаций.

Экономическая эффективность оценивает более широкое воздействие налоговых стимулов на экономику и должна в конечном итоге компенсировать бюджетные расходы. Для ее оценки целесообразно использовать систему ключевых показателей эффективности (KPI), привязанных к целям каждой конкретной льготы.

Интегральным показателем может служить коэффициент экономической эффективности (КЭЭ), рассчитываемый как отношение прироста экономических выгод к объему предоставленных налоговых расходов:

$$КЭЭ = \frac{\Delta VA}{V_{\text{расходы}}}, \quad (1)$$

где

ΔVA – прирост добавленной стоимости в целевых отраслях;

$V_{\text{расходы}}$ – общий объем налоговых расходов.

Заключение

Проведенное исследование показало, что существующая в Российской Федерации система налогового стимулирования производственных организаций страдает от системных недостатков. Ключевыми из них являются низкая востребованность и высокие барьеры доступа к льготам, ориентация на поощрение затрат, а не конечных результатов, а также отсутствие целенаправленных механизмов для поддержки кооперации науки и бизнеса и стимулирования высокотехнологичного экспорта. Эти

дефекты дизайна сдерживают технологическую модернизацию и инновационное развитие экономики. Решение данных проблем требует не косметических корректировок, а внедрения принципиально иных, целенаправленных механизмов, адаптированных из лучшей мировой практики.

Приращение научного знания, полученное в ходе данного исследования, заключается в систематизации и диагностике ключевых дефектов дизайна действующей в РФ системы налоговых льгот для производственного сектора на основе анализа правоприменительной практики и эмпирических данных. Кроме того, была разработана проблемно-ориентированная концепция заимствования зарубежного опыта, при которой выбор и адаптация конкретного налогового инструмента напрямую обосновываются его способностью решить четко сформулированную российскую проблему. Наконец, была сформирована комплексная рамочная методика для оценки бюджетной и экономической эффективности предлагаемых налоговых инноваций.

На основе полученных выводов можно сформулировать практические рекомендации для органов государственной власти. Предлагается рассмотреть возможность дополнения существующего механизма применения повышенного до 2,0 коэффициента к расходам на НИОКР дифференцированным налоговым кредитом по модели «открытых инноваций». В отличие от вычета, уменьшающего налоговую базу, налоговый кредит сокращает непосредственно сумму налога, что делает его более эффективным для компаний, не имеющих прибыли (например, стартапов). Можно установить максимальную ставку, например, 30%, для совместных проектов с университетами и научными институтами. Также рекомендуется ввести в НК РФ новый налоговый вычет или кредит для экспортеров технологий и высокотехнологичной продукции. В дополнение к целевым мерам, для общего стимулирования технологической модернизации целесообразно внедрить механизм ускоренной амортизации для широкого круга производственных предприятий. Реализация предложенных мер позволит перейти от формальной поддержки к реальному стимулированию инновационной активности и повышению конкурентоспособности российской промышленности.

Библиография

1. Тихонова А. В., Пьянова М. В., Юмаев М. М., Назарова Н. А., Косенкова Ю. Ю., Селютина Т. С. Особенности налогообложения по видам экономической деятельности: учебник. Москва: КНОРУС, 2024. С. 364. EDN: OPTVLR.
2. Батрукова Н. М. Налоговые стимулы в системе мер государственной поддержки развития промышленности // Вестник Академии знаний. 2023. № 2(55). С. 295-299. EDN: PSWKRS.
3. Вишневская Н. Г., Гончаренко Л. И. Налоговое стимулирование инновационного развития промышленного производства на основе анализа передового зарубежного опыта / Экономика. Налоги. Право. 2019. № 4. С. 121-131. DOI: 10.26794/1999-849X-2019-12-4-121-131. EDN: RREPDD.
4. Гурнак А.В., Назарова Н.А. Налоговое стимулирование экономического роста в России: проблемы и перспективы // Налоги и налогообложение. 2023. № 1. С. 1-16. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.1.39483 EDN: LJOGII URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=39483
5. Демихов В. Ю. Влияние международного налогового планирования на производственную и сбытовую деятельность транснациональных компаний // Научные труды Вольного экономического общества России. 2012. С. 239-256.
6. Малышев М. К., Печенская-Полищук М. А. Сравнительный анализ тенденций развития финансов крупных корпораций металлургической и угольной отраслей России в условиях

- глобальных вызовов // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. 2023. № 1. С. 122-138. DOI: 10.15838/esc.2023.1.85.7. EDN: CRDBOK.
7. Разу С.Б. Анализ зарубежной практики налогового стимулирования развития высокотехнологичной промышленности // Налоги и налогообложение. 2024. № 3. С. 45-65. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.3.70683 EDN: AJQXBV URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=70683
8. Смородина Е. А., Шершнева Я. О. Проблемы налогообложения на металлургических предприятиях // Экономика, предпринимательство и право. 2018. № 1. С. 21-26. DOI: 10.18334/epp.8.1.38768. EDN: PIWEMT.
9. Хамирзова С. К., Ушхо А. У. Роль налогового стимулирования в системе мер государственной поддержки промышленных предприятий // Новые технологии. 2020. № 2(52). С. 106-116. DOI: 10.24411/2072-0920-2020-10211. EDN: SESENW.
10. Tariffs, Trade, and Transfer Pricing: A Guide to Navigating Economic Uncertainty. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-us/insights/tax/documents/ey-tariffs-trade-and-transfer-pricing-guide-to-navigating-economic-uncertainty.pdf> (дата обращения: 24.09.2025).
11. Practical Transfer Pricing Compliance in a Complex World. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/practical-transfer-pricing-compliance-tni-15may2023.pdf> (дата обращения: 09.10.2025).
12. Spotlight on Transfer Pricing-Identifying Complexity and Areas of Risk. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/transfer-pricing/spotlight-on-transfer-pricing-identifying-complexity-and-areas-of-risk> (дата обращения: 11.10.2025).
13. Эффект BEPS на примере компаний добывающих отраслей // Материалы консалтинговой фирмы ДРТ.
14. Сайт ОЭСР. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.oecd.org/en.html> (дата обращения: 16.09.2025).
15. Как применять повышающие коэффициенты налоговой амортизации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.kontur-extern.ru/info/43971-povyshayushchie_koefficienty_nalogovoy_amortizacii (дата обращения: 20.09.2025).

Результаты процедуры рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

Предметом исследования является международное налогообложение производственных предприятий и налоговые меры стимулирования международной деятельности российских производственных компаний.

Методология исследования четко не прописана, однако авторы работы применяют популярные общенаучные методы исследования, такие как: анализ, синтез, сравнение. Актуальность тему обусловлена необходимостью налогового стимулирования международной деятельности российских производственных компаний с одной стороны, и сложностью международного налогообложения с другой.

Научная новизна работы состоит в практических рекомендациях авторов, которые могли бы быть применены органами государственной власти. В частности, предлагается рассмотреть возможность замены существующего механизма применения повышающего коэффициента 1,5 к расходам на НИОКР на дифференцированный налоговый кредит по

модели «открытых инноваций», установив максимальную ставку, например, 30%, для совместных проектов производственных предприятий с университетами и научными институтами. Также рекомендуется ввести в Налоговый кодекс РФ новый налоговый вычет или налоговый кредит для экспортеров технологий и высокотехнологичной продукции с целью стимулирования диверсификации структуры российского экспорта.

Стиль, структура, содержание. Тест выдержан не везде как научный. Структура работы лишь частично соответствует требованиям к работам подобного рода. Так, отсутствует раздел методов исследования, имеет место не достаточно полный обзор теоретической базы. Диагностика системных проблем российской модели налогового стимулирования кажется не полной, из анализа не ясны причины недостаточности текущих мер налоговой поддержки производственных предприятий в Российской Федерации. Отсутствует оценка отдельных, в том числе стимулирующих международную деятельность мер, введенных в 2025 году и затрагивающих промышленные предприятия.

Однако в работе содержится довольно полный, актуальный и оригинальный анализ мер налогового стимулирования в Китае, США и Японии. Интерес также представляют показатели оценки бюджетной эффективности стимулирующих налоговых мер.

Библиография состоит из работ отечественных и зарубежных ученых, однако ограничена лишь 8 источниками, что противоречит требованиям издательства к рецензируемым статьям.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на актуальность темы, хотелось бы увидеть более логичную структуру работы, возможно с корректировкой темы с акцентом на меры налогового стимулирования международной деятельности для производственных предприятий, что ближе к содержанию работы. Необходимо также довести структуру работы до требований редакции. Рекомендовано уточнить новизну предложений по налоговому вычету или кредиту.

Выводы, интерес читательской аудитории. Тем не менее, тема, поднятая авторами, несомненно имеет высокую степень актуальности и, в случае доработки, может представлять как научный интерес, так и практический интерес.

Статья отвечает не всем требованиям, предъявляемым к научным работам, публикуемым в рецензируемых изданиях, и может быть рекомендована к публикации после доработки.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

В современных условиях важнейшее значение получает поиск оптимальных механизмов поддержки производственных предприятий, способствующих росту экономики и увеличению налоговых поступлений в будущем. Согласно данным Росстата, доля обрабатывающих производств в структуре ВВП России составляет около 15%, что подчеркивает значимость развития внутреннего производства с точки зрения обеспечения экономического роста. Министерство финансов России в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики до 2028 г.

указывает на необходимость создания благоприятных условий для инвестиций и инноваций, в т.ч. налоговых, что предопределено приоритетными целями устойчивого социально-экономического развития России. Представленная статья посвящена проблеме повышения эффективности налогового стимулирования производственных предприятий в России. В целом название статьи соответствует ее содержанию, однако, из контекста статья не очевидно, почему речь идет именно о стимулировании международной деятельности. В тексте статьи не определено, что понимается под международной деятельностью, несмотря на то, что отдельные разделы статьи посвящены международному налоговому праву и международному налогообложению. Представляется логичным исключить словосочетание «международной деятельности» из заголовка.

В статье выделены разделы, что соответствует требованиям журнала «Налоги и налогообложение». Статья поделена на 8 разделов: «Введение», «Концептуальное разграничение: международное налоговое право и национальная налоговая политика», «Особенности международного налогообложения производственных организаций», «Диагностика системных проблем российской модели налогового стимулирования», «Стимулирование международной деятельности производственных организаций в Российской Федерации», «Зарубежный опыт налогового стимулирования производственных организаций», «Методологические основы оценки эффектов предлагаемых налоговых стимулов», «Заключение». Во «Введении» автор обосновывает значимость и актуальность выбранного направления исследования. В соответствии с требованиями журнала, во введении следует указать цель и задачи, объект и предмет исследования. В разделе «Концептуальное разграничение: международное налоговое право и национальная налоговая политика» автор разграничивает 2 дефиниции: «международное налогообложение» и «зарубежный опыт налогового стимулирования», соответственно, подзаголовок раздела следует скорректировать. В разделе «Особенности международного налогообложения производственных организаций» автор в качестве особенности отметил в качестве такой особенности «повышенную сложность». Однако, возникает вопрос: «Особенность – по сравнению с чем?». Раздел «Диагностика системных проблем российской модели налогового стимулирования» в качестве системной проблемы выделяет «низкую эффективность налоговых расходов», то есть налоговых стимулов производства в России. В разделе «Стимулирование международной деятельности производственных организаций в Российской Федерации» описывает инструменты налогового стимулирования производственных предприятий в России. В разделе «Зарубежный опыт налогового стимулирования производственных организаций» описан опыт США, Китая и Японии. Раздел «» посвящен описанию методики Минфина России оценки эффективности налоговых расходов и возможности его применения к оценке эффективности мер налогового стимулирования производства. Раздел «Заключение» включает описание авторских выводов по результатам исследования. Автор приходит к выводу, что ключевыми недостатками налогового стимулирования производства в России являются «низкая востребованность и высокие барьеры доступа к льготам, ориентация на поощрение затрат, а не конечных результатов, а также отсутствие целенаправленных механизмов для поддержки кооперации науки и бизнеса и стимулирования высокотехнологичного экспорта». Автор сформировал предложения по совершенствованию налоговых инструментов, направленных на развитие преференциальных условий для производственных организаций.

В исследовании использованы известные общенаучные методы: анализ, синтез, сравнение, восхождение от абстрактного к конкретному, логический метод и т.д. Специфические экономические методы исследования, судя по тексту статьи, не

применялись.

Выбранная тема исследования актуальна, что обусловлено современными условиями беспрецедентного санкционного давления на Россию, необходимости импортозамещения и разработки отечественных производственных решений, не уступающих, но и в перспективе опережающих, импортируемые ранее.

Практическая значимость исследования состоит в предложениях автора по совершенствованию налогового стимулирования производственных организаций. Автор предлагает внедрение дифференцированного налогового кредита по модели «открытых инноваций», налогового вычета или кредита для экспортеров технологий и высокотехнологичной продукции, а также ускоренной амортизации для производственных предприятий. Полагаем, что автору в тексте статьи следует сосредоточиться на детальном обосновании предлагаемых решений.

Автор в качестве научной новизны выделил «разработку методологического подхода к целевой адаптации апробированных налоговых механизмов (на примере США, Японии и КНР) для решения диагностированных системных проблем российской фискальной политики, в том числе в контексте уже реализованных изменений налогового законодательства с 2025 года». При этом не указано по тексту статьи, каковы возможности имплементации зарубежного опыта, что заявлено в научной новизне. В «Заключении» новизна подана автором иначе. Комплексная рамочная методики оценки эффективности налоговых инструментов не представлена.

Стиль статьи является научным и соответствует требованиям журнала. Автор в статье слабо использует средства визуализации – таблицу.

Библиография представлена 12 источниками, что не соответствует требованиям журнала. Только на 5 из 12 источников по тексту статьи имеются ссылки. В списке литературы приведены исследования отечественных и зарубежных ученых по проблемам налогового стимулирования производственной деятельности. Полноценный обзор литературы, как и апелляции к оппонентам, по тексту статьи отсутствуют.

К преимуществам статьи следует отнести следующее. Во-первых, актуальность и значимость выбранного направления исследования. Во-вторых, наличие практической значимости исследования.

К недостаткам статьи отнесем следующее. Во-первых, необходимость корректировки заголовка, формулировок научной новизны и практической значимости, и доработку текста статьи в четком соответствии с заявленными в этих формулировках предложениями и их научным обоснованием. Во-вторых, необходимость дополнения «Введения» целью и задачами исследования, объектом и предметом исследования. В-третьих, отсутствие полноценного обзора источников. В-четвертых, отсутствие по тексту статьи описания успешных кейсов (примеров предприятий) налогового стимулирования производства в России и за рубежом. В-пятых, необходимость дополнения списка источников и текста статьи ссылками на них.

Заключение. Представленная статья посвящена проблеме повышения эффективности налогового стимулирования производственных предприятий в России. Статья отражает результаты авторского исследования и может вызвать интерес читательской аудитории. Статья может быть рекомендована к публикации в журнале «Налоги и налогообложение» при устранении указанных по тексту настоящей рецензии замечаний.

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного](#)

[Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования – действующие меры налогового стимулирования производственных предприятий.

Методология исследования. В тексте статьи не выделен раздел, описывающий методологию исследования, однако, как представляется, применялся комплексный подход, основанный на сочетании методов сравнительного анализа (сопоставление российской и зарубежной практики), диагностического анализа, классификационного и др. Исследование опирается на действующее законодательство, труды российских и зарубежных ученых, материалы официальных сайтов организаций.

Актуальность данного исследования обусловлена комплексом вызовов, стоящих перед национальной промышленностью России в условиях структурной трансформации экономики, усиления внешнеполитического давления, общемировых трендов реиндустриализации и необходимости достижения технологического суверенитета. Санкционное давление и ограничение доступа к критическим технологиям и оборудованию выдвинули на первый план задачу импортозамещения, решение которой во многом зависит от эффективной системы налоговых льгот. Также масштабное налоговое и финансовое стимулирование для привлечения инвестиций в высокотехнологичные и «зеленые» производства, развернувшееся в экономически развитых странах, создает глобальную конкуренцию за инвестиции, в которой России необходимо участвовать. Сегодня налоговые льготы носят «точечный» характер, их получение связано с бюрократическими барьерами, экономический эффект не всегда соизмерим с объемом предоставленных преференций, существует проблема «безвозвратной потери доходов бюджета», когда льгота не приводит к запланированному росту инвестиций и достижению результата (производственного, инновационного, экономического и др.). Таким образом, актуальность статьи определяется острой необходимостью выработки новых и корректировки существующих мер налогового стимулирования, основывающихся на адекватной оценке их эффективности.

Научная новизна выражена достаточно четко и заключается в нескольких положениях. Предлагается целенаправленно выбирать и адаптировать к российской действительности инструменты (дифференцированный налоговый кредит на НИОКР, ускоренная амортизация), успешно применяемые в зарубежной практике. Автор детально проработал подход к применению данных инструментов. Также разработаны методологические основы оценки эффектов предлагаемых налоговых стимулов комплексная в виде рамочной методики для оценки бюджетной и экономической эффективности предлагаемых налоговых инноваций – это преимущество, переводящее дискуссию в плоскость измеримых расчетов.

Стиль, структура, содержание. Стиль – строгий, академический, соответствующий жанру научной статьи; терминология используется корректно; текст хорошо читается, несмотря на сложность темы. Структура логичная и последовательная, отражающая направление научного поиска по заявленной теме: от теоретических основ к анализу текущего состояния, диагностике проблем, через поиск решений в зарубежном опыте к разработке собственных предложений и созданию методики их оценки. Содержание аргументированное, корректно подкреплено ссылками на источники, таблицы наглядно систематизируют информацию и упрощают восприятие сложных данных, формулы придают работе научную строгость и практическую ценность.

Библиография. Источники полностью соответствуют теме исследования, при этом используются современные как российские, так и зарубежные разработки, в том числе статьи из рецензируемых журналов и аналитические отчеты консалтинговых компаний.

Апелляция к оппонентам. Автор не игнорирует альтернативные точки зрения, прямо указывая на разрыв в исследовательских подходах по теме, прежде всего характеризующийся повышенным вниманием российских ученых к макроэкономическому уровню, в то время как зарубежные ученые сосредоточены на эмпирической оценке поведенческих эффектов налоговых стимулов на микроуровне. Автор знаком с дискуссией об эффективности господдержки («эффект рычага» и «эффект вытеснения») и учитывает ее в своих построениях.

Выводы, интерес читательской аудитории. В статье четко перечислены системные проблемы налогового стимулирования производственных предприятий и предложены конкретные меры по их решению на основе адаптации зарубежного опыта к российским условиям, которые задают вектор для практической реализации и дальнейшего научного поиска. Статья представляет интерес для органов власти, бизнес-сообщества, поскольку предлагает практические инструменты совершенствования налоговой политики.

В то же время пример реального кейса (производственного предприятия) мог бы усилить выводы автора о более высокой эффективности предлагаемых мер по сравнению с действующей системой налогового стимулирования. Данное замечание не снижает общего высокого уровня работы. Это высококачественная научно-практическая статья, сочетающая в себе глубокий анализ, критический подход, конструктивные предложения (научную новизну), имеющая теоретическую и практическую ценность.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Трапезников А.И. Доказывание искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.75979 EDN: BOTIBR URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75979

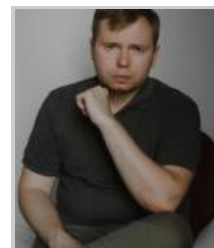
Доказывание искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса

Трапезников Александр Иванович

аспирант; Юридический факультет, Пермский государственный национальный исследовательский университет

614031, Россия, Пермский край, г. Пермь, Дзержинский р-н, ул. Транспортная, д. 9, кв. 192

✉ trapezsasha@yandex.ru



[Статья из рубрики "Расследование преступлений в сфере налогообложения"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.5.75979

EDN:

BOTIBR

Дата направления статьи в редакцию:

23-09-2025

Аннотация: В статье изучается проблема отсутствия единообразного стандарта доказывания искусственного характера бизнес-структуры как признака дробления бизнеса. Автор ставит вопрос о том, каким образом опровергнуть, либо доказать искусственный характер модели ведения предпринимательской деятельности группой взаимосвязанных налогоплательщиков. Приводится обоснование правоприменительной проблемы. В целях решения заявленной проблематики автором изучен генезис подхода к доказыванию признака искусственности в виде необходимости обоснования несоответствия формы и содержания в модели ведения предпринимательской деятельности. Приводятся и обосновываются доводы об отсутствии единой методологии изучения модели ведения предпринимательской деятельности. Автором изучается, каким образом исследование хозяйственной деятельности налогоплательщиков производится в экономической науке, приводятся работы, направленные на изучение внутренней и внешней среды организации. Автором применены общенаучные методы. В числе основного метода исследования – анализ: его использование в работе связано с

изучением доктринальных источников. Результаты анализа изложены в исследовании. Использована индукция, которая применена в целях изучения правоприменительной практики. От частных выводов автор делает общие выводы о состоянии подходов к изучению структуры бизнеса. Автором в выводах работы предлагается двухэтапный анализ изучения модели ведения предпринимательской деятельности налогоплательщиков, в отношении которых исследуется вопрос о дроблении бизнеса. Первый этап осуществляется через изучение формально-юридического аспекта на основе исследования общих анкетных данных налогоплательщиков и сведений о результатах хозяйственной деятельности. Второй этап заключается в изучении организационно-экономических аспектов деятельности. Это представляет собой сущностный анализ внутренней и внешней среды организации. Автором предложены основания перехода от изучения формально-юридического аспекта к организационно-экономическому аспекту в зависимости от того, какой вид дробления бизнеса вменяется налогоплательщику (использование специальных налоговых режимов или иных способов налоговой экономии). Также автор детально описывает, какие аспекты деятельности организации относятся к внутренней среде (структура организации, организационные процессы, технологии, кадры, культура, управление процессами) а какие относятся к внешней среде (поставщики, подрядчики, покупатели, заказчики, представители, взаимные сделки).

Ключевые слова:

налоговая выгода, дробление бизнеса, признаки дробления бизнеса, взаимозависимые лица, форма бизнеса, экономическая сущность, судебные доктрины, организационная структура, самостоятельность бизнеса, искусственная форма

Признаком дробления бизнеса является формирование искусственной структуры бизнеса, юридическая форма которой не соответствует содержательным аспектам ее реального экономического функционирования.

Встает вопрос, каким образом доказать, либо опровергнуть наличие данного признака дробления бизнеса применительно к конкретной организационной структуре.

Правовая неопределенность в налоговых спорах о дроблении бизнеса возникает в связи с отсутствием выработанных единообразных механизмов проверки действительного наличия признаков дробления бизнеса.

В каждом случае задачей является изучение экономической сущности бизнеса, по результатам которой должен следовать вывод, соответствует ли выбранная юридическая форма ведения предпринимательской деятельности той выявленной экономической реальности (сущности), которая фактически складывается в деятельности анализируемых налогоплательщиков.

Обозначенная проблематика в правоприменении дополняется тем обстоятельством, что доказывание искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности наполняется фактами, которые являются косвенными, поэтому их объединение в структурированную и взаимосвязанную совокупность, свидетельствующую о дроблении бизнеса, представляется сложной задачей.

Генезис подхода к определению налоговых последствий на основании экономического существа, а не внешней формы, имеет давнюю историю.

Р. Шмальбек, Д.А. Солед указывают, что Верховным судом США был выработан общепринятый принцип толкования налогового права заключается в том, что суть, а не форма сделки должна определять ее последствия. Правительство не может быть обязано соглашаться с выбором налогоплательщиком той формы ведения бизнеса, которая наиболее выгодна для него. Правительство может рассмотреть факты и, определив, что форма, используемая для ведения бизнеса или проведения оспариваемого налогового мероприятия, является нереальной или фиктивной, может поддерживать или игнорировать эффект фикции, как наилучшим образом отвечающей целям налогового закона. Иное решение позволило бы схемам налогоплательщиков заменять законодательство при определении времени и способа налогообложения [\[1\]](#).

Д. Айзенберг указывает, что среди налоговых юристов и теоретиков существует почти всеобщее согласие с тем, что доходы не должны быть сведены на нет определенными полностью искусственными маневрами. Нас уверяют, и в этом трудно будет возразить, что «суть» событий должна определять их налоговые последствия [\[2\]](#).

Одним из первых рассмотренных дел были дела «Gregory v. Helvering» [\[3\]](#) и «Higgins v. Smith» [\[4\]](#).

В частности, в деле «Higgins v. Smith» налогоплательщик, являющийся контролирующим лицом, реализовал сделки между взаимозависимыми лицами посредством продажи акций с убытком, который был заявлен в качестве вычета из налогооблагаемого дохода. Налогоплательщик ссылаясь на то, что корпорация и ее акционер являются разными субъектами для целей налогообложения, налогоплательщик вправе выбрать любую форму организации своей деятельности. На данный тезис суд указал, что, если форма, используемая для ведения бизнеса нереальна, фиктивна, то налоговая служба не может игнорировать данное обстоятельство, вследствие чего, использование корпораций для совершения мнимых сделок с целью уменьшения дохода на сумму полученного убытка было пресечено.

Х.Л. Эллиот отмечает, что дело «Higgins v. Smith» имело унифицирующий эффект прецедента [\[5\]](#), нашедшего последующее широкое применение в других делах [\[6\]](#).

Наряду с этим, в деле «Commissioner of Internal Revenue, Petitioner, v. State-adams Corporation» [\[7\]](#) суд пришел к выводу, что налоговый орган не свободен в реализации своего права на игнорирование формальной корпоративной структуры, а обязан учитывать формальность корпоративных образований, используемых для целей несправедливого уклонения от уплаты налогов, на что обратил внимание Л.Дж. Бертран [\[8\]](#) в контексте необходимости поиска баланса подходов.

Тем не менее, как обоснованно отмечает А.Д. Мэдисон, доктрина превалирования существа над формой завоевала уважение в юридическом сообществе США и является эффективным инструментом контроля за действиями налогоплательщиков [\[9\]](#).

Таким образом, в зарубежной правоприменительной практике доктрина превалирования существа над формой активно используется для целей пресечения незаконных налоговых практик.

В российской правоприменительной практике подход, направленный на пресечение действий, формально соответствующих законодательству, но по существу направленных на получение необоснованной налоговой выгоды был воспринят в виде следующих

правовых позиций:

Пунктом 3 Постановления № 53 установлено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

Согласно п. 7 Постановления № 53, если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

По смыслу п. 1 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ налогоплательщик отвечает за искажения сведений о фактах хозяйственной деятельности (либо их совокупности), в которых он участвовал, а также за искажение сведений об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

В Письме ФНС России № ЕД-4-9/22123@ от 31.10.2017 г. в числе примеров таких искажений приведено создание схемы дробления бизнеса, направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения.

В Письме ФНС России № БВ-4-7/3060@ от 10.03.2021 в числе примеров искажения сведений об объектах налогообложения называется, в частности, разделение единого бизнеса между несколькими формально самостоятельными лицами исключительно или преимущественно по налоговым мотивам с целью применения преференциальных специальных налоговых режимов.

Таким образом, очевидно, что доктрина превалирования существа над формой не получила в Российской Федерации должного нормативного закрепления, вследствие чего, выражена в совокупном смысле положений п. 3, 7 Постановления № 53, п. 1 ст. 54.1 НК РФ.

Примечательно, что ссылки на п. 3, 7 Постановления № 53, п. 1 ст. 54.1 всегда используются в спорах о дроблении бизнеса, например, в п. 4 Письма ФНС России от 06.07.2022 г. № БВ-4-7/8529, п. 6 Письма ФНС России от 30.12.2022 г. № БВ-4-7/17924@.

Е.В. Тимофеев, Г.И. Гутиев, в ходе анализа категории налоговой выгоды указывают, что принцип приоритета существа над формой закреплён в содержании п. 3, 7 Постановления № 53, п. 1 ст. 54.1 НК РФ [\[10\]](#).

И.А. Хаванова пишет, что в положениях Постановления № 53 о возможности признания налоговой выгоды необоснованной, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, была формализована доктрина превалирования существа над формой [\[11\]](#)

Аналогичную позицию занимает Б.Я. Брук, указывая, что отраженная в содержании п. 3, 7 Постановления № 53 доктрина превалирования существа над формой затрагивает ситуации, в которых экономический смысл той или иной хозяйственной операции (или совокупности экономических операций) один, однако оформлены они (и, следовательно, учтены для целей налогообложения) не соответствующим этому смыслу образом, что

влечет необходимость изменения налоговых последствий [\[12\]](#).

Присутствие в содержании п. 3, 7 Постановления № 53, п. 1 ст. 54.1 НК РФ оценочных гибких правил, выражающих идею превалирования существа над формой, влечет необходимость выработки стандарта доказывания искусственного характера модели ведения бизнеса, так как приведенные выше правила не дают четких ориентиров.

Именно в этом моменте возникает необходимость вспомнить о так называемых «признаках» дробления бизнеса, которые приведены в Письме ФНС от 11.08.2017 г. № СА-4-7/15895@, которые в действительности выступают перечислением возможных доказательств дробления бизнеса, которые требуют систематизации и упорядочения.

Так, из Письма ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ следует, что налоговыми органами учитываются следующие «признаки» дробления бизнеса:

- дробление одного бизнеса (производственного процесса) происходит между несколькими лицами, применяющими специальные налоговые режимы (ЕНВД, УСНО) вместо исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль и налога на имущество организаций основным участником, осуществляющим реальную деятельность;
- применение схемы дробления бизнеса оказало влияние на условия и экономические результаты деятельности всех участников данной схемы, в том числе на их налоговые обязательства, которые уменьшились или практически не изменились при расширении в целом всей хозяйственной деятельности;
- налогоплательщик, его участники, должностные лица или лица, осуществляющие фактическое управление деятельностью схемы, являются выгодоприобретателями от использования схемы дробления бизнеса;
- участники схемы осуществляют аналогичный вид деятельности;
- создание участников схемы в течение небольшого промежутка времени непосредственно перед расширением производственных мощностей и/или увеличением численности персонала;
- несение расходов участниками схемы друг за друга;
- прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) участников схемы дробления бизнеса (родственные отношения, участие в органах управления, служебная подконтрольность и т.п.);
- формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения его должностных обязанностей;
- отсутствие у подконтрольных лиц, принадлежащих им основных и оборотных средств, кадровых ресурсов;
- использование участниками схемы одних и тех же вывесок, обозначений, контактов, сайта, адресов фактического местонахождения, помещений (офисов, складских и производственных баз и т.п.), банков, в которых открываются и обслуживаются расчетные счета, контрольно-кассовой техники, терминалов и т.п.;
- единственным поставщиком или покупателем для одного участника схемы дробления бизнеса может являться другой ее участник либо поставщики и покупатели у всех участников схемы являются общими;

- фактическое управление деятельностью одними лицами;
- единые для участников схемы службы, осуществляющие ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск и работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение, логистику и т.д.;
- представление интересов по взаимоотношениям с государственными органами и иными контрагентами (не входящими в схему дробления бизнеса) осуществляется одними и теми же лицами;
- показатели деятельности, такие как численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода, близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение спецрежимов;
- данные бухгалтерского учета налогоплательщика с учетом вновь созданных организаций могут указывать на снижение рентабельности производства и прибыли;
- распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей исходя из применяемой ими системы налогообложения.

Следует согласиться с мнением В.М. Зарипова, указавшего, что признаки дробления бизнеса недостаточно структурированы, «все свалено в кучу, значение каждого из видов признаков не определено» [\[13\]](#), между тем, существо Письма ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ сводится к перечислению не исчерпывающего перечня возможных доказательств, которые могут свидетельствовать о том, что формально независимые субъекты хозяйственной деятельности в действительности ведут единую экономическую деятельность и имеют тесную взаимосвязь, то есть, не самостоятельны, а потому заявленная юридическая форма ведения бизнеса не соответствует его экономическому существу и является искусственной.

В Обзоре Президиума Верховного Суда РФ от 13.12.2023 обоснованно указано, что в делах о дроблении бизнеса требуется квалификация модели ведения хозяйственной деятельности. Определяющим при этом является то, направлены рассматриваемые действия на обеспечение самостоятельной экономической деятельности в организационном, финансовом и других ее аспектах или имело место формальное прикрытие единой деятельности.

В свою очередь, нет четких выработанных подходов того, какие доказательства подлежат сбору и оценке в целях исследования самостоятельности налогоплательщиков в организационном, финансовом и иных аспектах деятельности, и зачастую в судебных актах переписывается содержание Письма ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, либо делаются ссылки на него, например: Постановления Арбитражного суда Московского округа от 29.11.2024 по делу № А40-191277/2023, от 09.10.2024 по делу № А40-167985/2023, Постановления Арбитражного суда Поволжского округа от 10.06.2025 по делу № А12-12973/2024, от 22.03.2024 по делу № А57-28510/2022, Постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.01.2024 по делу № А60-8460/2023, от 07.06.2023 по делу № А50-27996/2022 и пр.

В Письме ФНС России от 16.07.2024 г. № БВ-4-7/8051@ указано, что общие подходы к доказыванию наличия признаков дробления бизнеса в действиях налогоплательщиков, ориентируют территориальные налоговые органы на выявление критериев операционной несамостоятельности участников схемы (от имени нескольких формально самостоятельных субъектов осуществляется организационно единая деятельность,

координируемая одними и теми же лицами, с задействованием общих материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации), а также исследование причин разделения деятельности налогоплательщика.

В Письме Минфина России от 09.08.2024 г. № СД-4-7/9113 приведена общая позиция, что при доказывании дробления бизнеса, требуется исследование и оценка всех фактических обстоятельств и индивидуальных особенностей ведения хозяйственной деятельности конкретным налогоплательщиком, особенностей корпоративной структуры (истории создания взаимозависимых лиц, причин их реорганизации и др.), практики принятия управленческих решений внутри группы взаимозависимых лиц, фактов использования общих трудовых и производственных ресурсов, особенностей гражданско-правовых отношений внутри группы.

Приведенные позиции Верховного Суда РФ, ФНС России, Минфина России, не дают единого ответа на вопрос, какие аспекты в модели ведения хозяйственной деятельности подлежат оценке в целях доказывания наличия или отсутствия дробления бизнеса. Общие суждения о необходимости изучения «особенностей ведения хозяйственной деятельности», «особенности корпоративной структуры», «практики принятия управленческих решений», «фактов использования общих трудовых и производственных ресурсов», «особенностей гражданско-правовых отношений внутри группы», не представляют собой системного подхода к изучению фактических и экономических аспектов деятельности.

Унификация механизма доказывания искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности является важной, поскольку позволяет выработать единообразный подход, что важно в условиях, когда законодательство не содержит правил выявления искусственных бизнес-структур и все подходы исходят от правоприменителей.

Как отмечает С.Б. Поляков, при отсутствии стандарта в доказывании, грань между правом и произволом условна [\[14\]](#).

Стандарт доказывания имеет глубокую генетическую связь с доктриной превалирования существа над формой, поскольку судебные доктрины и стандарт доказывания имеют одинаковый источник происхождения в англо-американской правоприменительной практике, ориентированной на выработку механизмов разрешения споров.

М.А. Козлов обоснованно обращает внимание, что стандарты доказывания являются результатом рецепции иностранных подходов к разрешению дел [\[15\]](#).

Е.А. Нахова, Д.В. Царькова также указывают, что определение стандарта доказывания нехарактерно для системы отечественного права, тогда как в странах англо-саксонского права стандарт доказывания приобрел главенствующее значение при принятии судебных решений. Стандарт доказывания сокращает возможность получения ошибок [\[16\]](#).

Важно заметить, что в работах последних лет многие авторы обращаются к теме стандарта доказывания, в связи с чем, можно отметить работы М.А. Козлова [\[17\]](#), А.А. Солтыса [\[18\]](#), И.М. Шевченко [\[19\]](#).

Верховный суд РФ также стал использовать понятие стандарта доказывания в своих судебных актах, в связи с чем можно обратить внимание на Определения Верховного суда РФ от 04.06.2018 по делу № А40-163846/2016, от 07.06.2018 по делу № А41-

77824/2015.

Выработка стандарта доказывания применима и к доказыванию искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса.

В связи с вопросом о стандарте доказывания искусственного характера модели предпринимательской деятельности обращает внимание позиция Верховного суда РФ в п. 11 Обзора судебной практики от 13.12.2023 г., при исследовании вопроса несоответствия формы и содержания организационной структуры бизнеса, определяющим является то, направлены рассматриваемые действия на обеспечение самостоятельной экономической деятельности в организационном, финансовом и других ее аспектах или имело место формальное прикрытие единой экономической деятельности. При этом, не раскрывается, в чем именно заключается проверка «самостоятельности экономической деятельности в организационном, финансовом и других ее аспектах» и «прикрытие единой экономической деятельности».

Аналогичная содержательная характеристика данного аспекта дробления бизнеса дана в законодательной дефиниции в пп. 1 п. 1 ст. 6 Федерального закона от 12.07.2024 г. № 176-ФЗ, согласно которой дробление бизнеса – разделение единой предпринимательской деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами (организациями, индивидуальными предпринимателями), в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами.

В юридической литературе вопрос доказывания искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности неоднократно выступал предметом исследования.

Из работы Е.И. Келих следует, что к числу проявлений несамостоятельности могут относиться признаки: взаимозависимости участников группы; операционной несамостоятельности; финансовой несамостоятельности. Данный автор, при этом, конкретизирует каждый аспект несамостоятельности, выстраивает наиболее комплексный подход к оценке несамостоятельности участников дробления бизнеса [\[20\]](#).

Профессор М.Н. Садчиков, изучая понятие единой экономической деятельности, указывает, что единая экономическая деятельность осуществляется несколькими лицами, которые самостоятельны только формально, тогда как контроль над данными лицами осуществляют одни и те же лица; деятельность формально самостоятельных лиц образует деятельность единого хозяйствующего субъекта [\[21\]](#), при этом, за основу логики ученый использует Письмо ФНС России от 18.10.2024 № СД-4-2/11836@.

Также М.Н. Садчиков прибегает к указанию на организационное единство деятельности; координирование деятельности одними и теми же лицами; общности материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации, ссылаясь на Письмо ФНС России от 16.07.2024 г. № БВ-4-7/8051@.

Профессор А.В. Красюков, анализируя понятие единой предпринимательской деятельности, полагает, что легальная дефиниция дробления бизнеса, является не точной, поскольку при дроблении бизнеса имеет место быть не формальное разделение деятельности, а формальное разделение дохода от единой предпринимательской деятельности между несколькими взаимозависимыми налогоплательщиками. О единстве предпринимательской деятельности, по мнению ученого, свидетельствуют идентичность видов деятельности налогоплательщиков, общность материально-технической базы и персонала, единая клиентская база [\[22\]](#). Между тем, следует отметить, что

налогоплательщики распределяют не только доход, а хозяйственные процессы в целом.

На проблематику понятия единой предпринимательской деятельности также обращает внимание О.С. Богданова, указывая, что на практике ситуаций, связанных с объединением видов деятельности исходя из включения их в единый производственный процесс или признания обслуживающим производством, возникает достаточно много [\[23\]](#), что затрудняет вопросы доказывания самостоятельности хозяйственной деятельности участников дробления бизнеса.

Е.С. Ефремова пишет: «самостоятельность хозяйственной деятельности, прежде всего, предполагает принятие самостоятельных управленческих решений, имеющих экономические последствия. Когда речь идет о взаимозависимых организациях, вряд ли есть основания говорить о самостоятельном принятии решений: зависимые организации лишены этой возможности и зависят от основной организации (владельцев бизнеса). Даже если взаимозависимые организации имеют возможность заниматься реализацией товаров (работ, услуг) на принадлежащей им территории, в отдельных помещениях, своими специалистами – это все внешние признаки самостоятельности, поскольку, имея отдельные (внешние) элементы самостоятельности, взаимозависимые организации не могут влиять на бизнес-процесс в целом» [\[24\]](#).

Фактическое приравнивание самостоятельности и взаимозависимости лиц, понятие которой содержится в ст. 105.1 НК РФ, является спорным, поскольку в силу п. 6 Постановления № 53 взаимозависимость сама по себе не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Данный подход получил и последующее развитие: в частности, Определением Верховного Суда Российской Федерации от 27.11.2015 года № 309-КГ15-14849 признано, что факт наличия одних и тех же учредителей обществ сам по себе не может рассматриваться как нарушение закона и недобросовестное поведение по созданию юридических лиц, подпадающих под применение льготного режима налогообложения. Признак подконтрольности организаций одним и тем же физическим лицам сам по себе не свидетельствует о недобросовестности действий налогоплательщика при условии, что они являются самостоятельными субъектами хозяйственных и налоговых отношений, самостоятельно исполняют обязательства в рамках уставной деятельности, самостоятельно ведут учет своих доходов и расходов, исчисляют налоги и представляют в налоговый орган по месту учета налоговую отчетность.

Таким образом, судебная практика содержит вполне однозначную позицию, что формально-юридическая взаимозависимость не свидетельствует о фактической несамостоятельности участников гражданского оборота, из чего следует сделать вывод о необоснованности упрощенных, формально-юридических суждений в контексте применения доктрины превалирования существа над формой, которая сама по себе предполагает исследование как формы, так и существа модели ведения предпринимательской деятельности.

Из работы А.М. Переседова можно почерпнуть, что применительно к аспекту несамостоятельности участников дробления бизнеса автор относит следующие обстоятельства:

- согласованность действий и подконтрольность;
- взаимозависимость, в том числе: единая производственная база, отсутствие у

зависимых предпринимателей (организаций), применяющих специальные налоговые режимы, собственных производственных мощностей, управление одними и теми же лицами;

- использование взаимозависимыми лицами одних и тех же складских помещений, товарных знаков и сотрудников;
- единообразии действий взаимозависимых предпринимателей (деятельность управляющей компании и дочерних организаций носит идентичный характер либо полностью совпадает);
- единообразии действий взаимозависимых лиц;
- осуществляемая деятельность взаимозависимых лиц фиктивна [\[25\]](#).

А.М. Пшеунов на основе анализа правоприменительной практики указывает, что при несамостоятельности сотрудники, основные средства и нематериальные активы являются общими ресурсами взаимосвязанных компаний; установление факта наличия общих контрагентов; системное безвозмездное предоставление ресурсов взаимосвязанным компаниям регистрация компаний в один день; регистрация компаний по одному юридическому адресу; осуществление идентичной деятельности; наличие единого руководителя при постановке компаний на учет; первоначальная компания выступает единственным заказчиком услуг аффилированных организаций; наличие спорного интереса у контрагентов; отсутствие цели дробления первоначальной компании; наличие расчетных счетов в одном банке; общие трудовые ресурсы (например, сотрудники переходят из одной компании в другую); наличие общих покупателей и др. [\[26\]](#).

А.В. Волков перечисляет следующие доказательства фиктивности деятельности (а значит, и не самостоятельности) взаимозависимых лиц, участвующих в схеме дробления бизнеса:

- использование подставных лиц, чаще всего ООО (с аффилированными учредителями), которые не вели реальную хозяйственную деятельность, у которых отсутствуют реальные активы, номинальные директора;
- передача денежных средств или других видов налоговой экономии от сателлитов в адрес налогоплательщика как выгодоприобретателя или в адрес его подконтрольных или взаимозависимых лиц (например, родственников);
- приближение выручки сателлитов к предельным значениям по УСН;
- несение расходов друг за друга на безвозмездных или отложенных началах, а также применение зеркальных или других систем займов;
- похожая документация, один адрес, один банк, единая бухгалтерия, иногда и фиктивный рабочий штат сотрудников либо его полное отсутствие;
- идентичные виды деятельности, а также одинаковых поставщиков и потребителей товаров (услуг) у налогоплательщика и его контрагентов;
- необъяснимый перевод одного и того же недвижимого или какого-нибудь движимого имущества между налогоплательщиком и сателлитами [\[27\]](#).

Д.И. Ряховский, О.С. Попова в контексте аспекта несамостоятельности указывают на следующие доказательства по судебной практике: общие ресурсы у всех организаций;

взаимозависимость организаций; единство маркетинговой политики; единый центр управления хозяйствующими субъектами; нетипичность, временность договорных отношений в группе; искусственное разделение производственного процесса; единственный заказчик; фиктивность взаимоотношений внутри группы компаний [\[28\]](#).

А.И. Панов, изучая уголовно-правовую составляющую дробления бизнеса, в качестве отдельных признаков дробления бизнеса называет разделение единой предпринимательской деятельности, наличие в схеме нескольких формально самостоятельных лиц, осуществление контроля за схемой одними и теми же лицами [\[29\]](#), между тем, изложенные признаки фактически взаимосвязаны, так как единая предпринимательская деятельность и находит выражение в формальной самостоятельности лиц, которые фактически подконтрольны одному либо нескольким лицам.

М.Р. Пинская указывает, что одним из признаков дробления бизнеса является то, что организации подчинены интересам одного производственного комплекса. Другими словами, осуществляемые этими хозяйствующими субъектами виды деятельности (покупка, монтаж, техническое обслуживание, ремонт и т.п.) фактически представляют собой единый процесс, имеют одинаковые технические требования, квалификации специалистов и особенности осуществления и не могут осуществляться независимо друг от друга, хотя формально они являются самостоятельными организациями или индивидуальными предпринимателями. Индикатором для выявления подобной схемы служит сосредоточение управления компаниями в одном месте, которое позволяет сократить управленческие издержки.

Помимо этого, косвенными признаками искусственного дробления бизнеса могут выступить: общность персонала, складских и торговых помещений, товарных знаков и применяемых бизнес-моделей; совпадение момента создания бизнеса; отсутствие раздельного учета доходов и расходов; отсутствие собственных источников дохода или самостоятельного ведения финансовой деятельности с момента создания организаций и регистрации предпринимательской деятельности; объединение полученных денежных средств; наличие родственных отношений, участие в органах управления, подконтрольность, в том числе служебная или экономическая (когда выручка компании после выплаты заработной платы, уплаты арендной платы, услуг банка и осуществления других хозяйственных операций направляется не на развитие, а остаток средств в полном объеме обналичивается или перечисляется на счет аффилированной организации) [\[30\]](#).

С.Р. Дониц в работе, посвященной дроблению бизнеса, указывает, что в качестве искусственного дробления бизнеса понимается ведение от имени нескольких формально независимых субъектов единой предпринимательской деятельности, фактически управляемой и координируемой одними и теми же лицами, которые используют общие ресурсы. Имитация самостоятельной хозяйственной деятельности в данном случае позволяет искусственно распределять полученную выручку либо иные объекты налогообложения между участниками схемы с целью получения или сохранения налоговых преимуществ [\[31\]](#). Данная позиция С.Р. Дониц наиболее емко и точно выражает смысловую составляющую искусственного характера модели предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса.

Среди многообразия работ о дроблении бизнеса, в научной юридической литературе встречаются работы, в которых отмечается, при каких обстоятельствах формально

взаимозависимые лица могут признаваться самостоятельными: отсутствует пересечение по штатным сотрудникам, отсутствуют факты привлечения сотрудников взаимозависимых лиц к функционированию других компаний, объединяемых в группу (для получения материально-товарных ценностей, почтовых отправлений, представления интересов лиц в банках, судах и иных органах власти и т.п.), наличие у каждого взаимозависимого субъекта собственной материально-технической базы, раздельное хранение документов, обслуживание в разных банках, ведение деятельности по разным юридическим и фактическим адресам, установление отдельных статических IP-адресов [\[32\]](#), что в совокупности также отражает те существенные аспекты, на которые обращает взор налоговый орган при реализации мероприятий налогового контроля по вопросам дробления бизнеса.

Таким образом, юридическая литература по вопросу самостоятельности налогоплательщиков изобилует различными позициями, не отличающимися единообразием и системностью.

Большинство работ опираются на Письмо ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, представляющее собой результат анализа многочисленной судебной практики и представляющее релевантную подборку доказательств дробления бизнеса, между тем, не содержит системного подхода, который бы предлагал алгоритм доказывания несамостоятельности налогоплательщиков.

Квалификация дробления бизнеса, основанная на доктрине превалирования существа над формой, связана с анализом экономической деятельности хозяйствующих субъектов, а потому должна быть основана не только на юридическом, но и на экономическом анализе бизнеса налогоплательщиков.

Говоря о синтезе юридического и экономического анализа модели ведения предпринимательской деятельности в целях установления несамостоятельности налогоплательщиков и искусственном разделении бизнеса, следует обратить внимание, что в каждом первом споре о дроблении бизнеса суды фактически реализуют именно этот сценарий исследования.

Например, в Постановлении Седьмого апелляционного арбитражного суда по делу № А45-11180/2023 от 12.11.2024 г., суд изучил и представил по тексту судебного акта общие сведения о группе налогоплательщиков, а также установленные фактические обстоятельства ведения предпринимательской деятельности (единое руководство; регистрация и нахождение по одним адресам; использование единого сайта, общих номеров телефонов, корпоративной почты; применение специальных налоговых режимов; осуществление деятельности по одними тем же адресам; использование единой организации по передаче отчетности; осуществление идентичных видов деятельности; общее ведение бухгалтерского учета; использование единого программного продукта, единого IP-адреса; наличие расчетных счетов в одних кредитных учреждениях; единый ассортимент товаров; использование одного товарного знака; формальное оформление работников; единство проведения рекламных акций; единый поставщик с идентичными условиями договоров; финансовая подчиненность организаций группы одному лицу).

Из судебного акта можно сделать вывод, что в круг анализируемых вопросов фактически включено два блока вопросов: в первую очередь, суд обратился к анкетным данным налогоплательщика и на основе материалов проверки привел общие сведения о группе налогоплательщиков (участники, руководители, адреса, виды деятельности, система

налогообложения и пр.), которым производится вменение дробления бизнеса, указал на их взаимозависимость на основе формально-юридических признаков из п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

Наряду с этими формально-юридическими сведениями суд обратился к сущностной стороне фактически реализуемой предпринимательской деятельности, вследствие чего, в судебном акте приведены фактические обстоятельства, касающиеся организационных, экономических аспектов деятельности налогоплательщиков с указанием на общность сотрудников, поставщиков, единой бухгалтерии, рекламных кампаний, социальных сетей, сайтов и пр.

Об этом же свидетельствует позиция налогового органа по делу в обоснование ведения налогоплательщиками единой, несамостоятельной деятельности: из приводимых доводов отзыва налогового органа на апелляционную жалобу налогоплательщика следует приведение обстоятельств, которые можно сгруппировать в две группы: формально-юридические доводы и доводы, относящиеся к организационно-экономическим процессам деятельности, которые не группируются налоговым органом на две части, но данные части выделяются логически, исходя из существа довода.

Данный подход наблюдается и в других судебных актах, в частности:

- в Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 24.10.2023 по делу № А50-5492/2022 кассационный суд при анализе самостоятельности налогоплательщиков опирается на следующие группы обстоятельств: общие данные о налогоплательщиках (наименование, реквизиты, даты создания), применяемые системы налогообложения, заявленные в ЕГРЮЛ виды деятельности, а также сведения о фактических реальных экономических процессах: заключаемых сделках, лицах, принимающих решения, общих сотрудниках, контрагентах, IP-адресах, номерах телефонов, фактах перераспределения доходов, взаимном финансировании, неизменности налоговой нагрузки при общем росте доходов, транзитном движении денежных средств по счетам и пр.

- в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 14.12.2023 по делу № А72-18419/2022 суд кассационной инстанции, исследуя вопрос единства предпринимательской деятельности и несамостоятельности налогоплательщиков изучил: сведения о налогоплательщиках, их анкетные данные (в т.ч. периоды создания, адреса, состав участников и пр.), применяемые системы налогообложения, виды деятельности, а далее опирался на выявленные налоговым органом фактические аспекты экономической деятельности, свидетельствующие о ведении юридическим лицом и предпринимателем единой деятельности: юридическое лицо – основной покупатель предпринимателя, миграция сотрудников без изменения трудовой функции, на торговых площадях юридического лица размещены только товары предпринимателя, в торговой точке юрлица ведут фактическую трудовую деятельность сотрудники предпринимателя, IP-адреса совпадают, расчетными счетами распоряжались одни лица, используются одни и те же контактные данные, вывески, один товарный знак; торговая наценка сторонним покупателям выше, чем при реализации между юридическим лицом и предпринимателем, бизнес фактически контролируется предпринимателем.

- в Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.08.2025 г. по делу № А56-40178/2024 кассационный суд, исследуя вопрос искусственного характера структуры бизнеса, согласился с выводами суда первой инстанции о том, что налогоплательщик входил в группу с другими налогоплательщиками, осуществлявшими деятельность в сфере розничной торговли. Взаимозависимые лица осуществляли

аналогичный вид деятельности; находились на единой территории; использовали одни IP-адреса; их кадровый и бухгалтерский учёт осуществляло взаимозависимое лицо; сотрудники были формально трудоустроены и впоследствии переведены в другие компании группы; один непосредственный руководитель; имело место совместительство работников; лица, входящие в группу, торговали одними товарами; единая рекламная и маркетинговая политика; инициатором заключения договоров выступало основное контролирующее лицо, другие участники группы не занимались самостоятельным поиском поставщиков; взаимодействие с поставщиками товаров осуществлялась без чёткого разделения обязанностей как сотрудниками налогоплательщика, так и сотрудниками иных лиц, входящих в группу; использовались единые телефонные номера и единый именной домен в документах; одни и те же доверенные лица; установлено отсутствие у участников схемы расходов на выполнение обязательств по заключённым договорам, в том числе на оплату проезда сотрудников в командировки и мест их проживания, на производство рекламной продукции, на аренду рекламного оборудования; взаимное финансирование по договорам займа.

Изложенная логика особенно хорошо просматривается в судебных актах кассационных судов, которые сжато группируют обстоятельства, связанные с доказыванием единой предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса в обоснование искусственного разделения экономической деятельности на нескольких лиц.

В качестве примеров можно привести ссылки на судебные акты: Постановления Арбитражного суда Московского округа от 03.09.2025 по делу № А40-122102/2024, от 28.08.2025 по делу № А40-152316/2024, от 03.07.2025 по делу № А40-210944/2024, от 22.04.2025 по делу № А40-74675/2022; Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 07.07.2025 по делу № А71-15775/2022, от 21.01.2025 по делу № А76-41276/2021, от 07.10.2024 по делу № А76-6853/2023 и пр.

Анализ судебных актов показывает, что вопрос самостоятельности хозяйственной деятельности налогоплательщиков, включаемых в группу лиц при дроблении бизнеса является центральным. Налоговые органы делают опорными доводы о единой предпринимательской деятельности и искусственной самостоятельности объединяемых налогоплательщиков.

Между тем, несмотря на многообразие судебной практики, процедура изучения бизнес-структуры на предмет дробления требует стандартизации, поскольку каждый судебный акт содержит разный объем доводов, относящийся к самым различным проявлениям деятельности бизнеса, разные акценты в исследовании. Зачастую, все сводится к несистемному перечислению обстоятельств по лекалам, изложенным в Письме ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, содержание которого вряд ли отвечает текущим правоприменительным потребностям.

Однако, следует заметить, что содержание судебных актов по налоговым спорам о дроблении бизнеса позволяет вывести наиболее общие закономерности и установить логическую последовательность исследования искусственного характера структуры бизнеса. Эта последовательность стоит из двух этапов:

- 1) формально-юридическая характеристика изучаемых налогоплательщиков, объединяемых в одну группу;
- 2) анализ организационно-экономических аспектов деятельности.

Приведенная последовательность может быть применима как для целей изучения

налогоплательщиков налоговыми органами, осуществляющими предпроверочный анализ, либо проводящими налоговую проверку, так и судами при установлении и оценке фактических обстоятельств налогового спора о дроблении бизнеса.

Первый этап в виде изучения формально-юридического аспекта в модели бизнеса включает установление в отношении каждого из анализируемых налогоплательщиков общих анкетных данных:

- организационно-правовой формы, наименования, ИНН, КПП, ОГРН;
- даты регистрации;
- адреса места нахождения;
- единоличного исполнительного органа, участников юридических лиц, история изменений в составе руководства и участников;
- основной вид деятельности по ЕГРЮЛ;
- применяемая система налогообложения, налоговые льготы;
- сведения о выручке за предшествующие 3 года, сведения о численности сотрудников, остаточной стоимости основных средств.

Перечисленные формально-юридические анкетные данные в отношении налогоплательщиков сами по себе о дроблении бизнеса не свидетельствуют, между тем, могут служить основанием для перехода к сущностному анализу организационно-экономических аспектов деятельности.

Изучение перечисленных данных должно производиться с целью выявления обстоятельств, предположительно свидетельствующих о возможном получении налоговой выгоды (родовой признак дробления бизнеса), которые бы уже являлись основанием для перехода к сущностному анализу организационно-экономического аспекта деятельности налогоплательщиков.

Такая логика связана с тем, что отсутствие родового признака в виде получения налоговой выгоды смысловая нагрузка в изучении видового признака дробления бизнеса в виде искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности отсутствует и является бессмысленным, поскольку само по себе дробление бизнеса в отсутствие факта получения налоговой выгоды не преследуется.

Изложенная логика соответствует судебной практике: например, в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 29.08.2025 по делу № А40-235924/2024 рассмотрено дело, в котором суды установили, что выстраивание налогоплательщиками искусственной структуры бизнеса к получению налоговой выгоды не привело, вследствие чего, суд поддержал налогоплательщика.

Переход к анализу организационно-экономического аспекта деятельности налогоплательщика зависит от конкретных применяемых систем налогообложения и налоговых льгот:

1) при применении специальных налоговых режимов всеми налогоплательщиками ключевым показателем является сложение показателей лимитов, установленных для применения специальных налоговых режимов. В случае, если показатели деятельности налогоплательщиков не выходят за лимиты, то иные факторы (например, пересечение по

составу участников, руководителю, адресу, видам деятельности и пр.) значения не имеют, так как консолидация показателей не приводит к нарушению установленных лимитов для применения специальных налоговых режимов, а потому искажение сведений об объекте налогообложения отсутствует.

В случае, если сложение показателей приводит к превышению хотя бы одного из лимитов по специальным налоговым режимам, то требуется обращение к сущностному анализу организационно-экономических аспектов деятельности, так как родовой признак в виде возможного получения налоговой выгоды присутствует, поэтому возможные установленные совпадения по составу участников, руководителю, совпадение адреса, видов деятельности и пр., могут свидетельствовать о дроблении бизнеса.

То есть, при дроблении бизнеса, сопряженного с необоснованным использованием специальных налоговых режимов, взаимозависимость как таковая в отсутствие фактов превышения лимитов, правового значения не имеет, так как отсутствует родовой признак в виде получения налоговой выгоды (имеет принципиальное значение, что подтверждает приведенный пример в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 29.08.2025 по делу № А40-235924/2024), но приобретает значение, если лимиты превышены и служит поводом для перехода к изучению организационно-экономических аспектов.

2) при применении налоговых льгот налогоплательщиком (по налогу на прибыль, НДС, по страховым взносам и пр.), при совмещении общей системы налогообложения со специальными налоговыми режимами, при анализе деятельности плательщика НДС, основанием для перехода к сущностному анализу организационно-экономических аспектов деятельности является выявление при формально-юридическом анализе прямых и / или косвенных признаков взаимозависимости (например, совпадения по составу участников, руководителю, адресу, видам деятельности и пр.).

Эта особенность обусловлена тем, что в данном случае речь идет о потенциальном дроблении бизнеса в целях применения налоговых льгот (налог на прибыль, НДС, страховые взносы), то это само по себе говорит о получении налоговой преференции, т.е. присутствии налоговой выгоды по умолчанию.

Соответственно, только сущностный организационно-экономический анализ позволит подтвердить или опровергнуть искусственную модель ведения предпринимательской деятельности

В подтверждение можно привести Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.09.2023 по делу № А55-12929/2021: по мнению налогового органа, налогоплательщиком – управляющей компанией организовано дробление бизнеса с целью применения льготы по НДС при выполнении работ, оказании услуг по содержанию и ремонту многоквартирного дома (подп. 30 п. 3 ст. 149 НК РФ). Установленная в ходе анализа формально-юридических признаков взаимозависимости налогоплательщиков и факт применения льготы по подп. 30 п. 3 ст. 149 НК РФ, уже сами по себе свидетельствовали о необходимости изучения существа их деятельности.

Аналогичным образом, по делам о дроблении бизнеса, связанного с получением налоговой экономии по НДС: только изучение технологического процесса добычи полезного ископаемого может снять вопросы, связанные с дроблением, что следует из обширной судебной практики, например: Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 12.12.2023 по делу № А76-8292/2022, от 12.03.2025 по делу № А60-54947/2023 и пр.

Порядок осуществления организационно-экономического анализа не установлен ни законодательством, ни правоприменительной практикой. В целях применения структурного, всестороннего подхода, предлагается обратиться к достижениям экономической науки.

В экономической науке анализ бизнеса строится через исследование внутренней и внешней среды организации, в частности, для целей ее стратегического развития [\[33\]](#).

К внутренней среде организации относят:

- структуру организации (подразделения и связи между ними);
- внутриорганизационные процессы (координация, принятие решений, коммуникация);
- технологии (средства для получения товара, работы, услуги, создаваемых организацией);
- кадры (сотрудники, при наличии которых организация способна функционировать);
- организационную культуру (устойчивые нормы поведения, ценности);
- управление функциональными процессами (производство; маркетинг; финансы; работа с кадрами; учет и анализ хозяйственной деятельности).

Во внешнюю среду входят непосредственно поставщики, покупатели, конкуренты, партнеры, государственные и муниципальные органы, с которыми взаимодействует компания [\[34\]](#).

Пользуясь изложенным экономическим подходом анализа внутренней и внешней среды организации, возможна проверка самостоятельности каждого участника дробления бизнеса с точки зрения внутренней и внешней среды, то есть, организационно-экономических аспектов, что позволяет оценить модель ведения предпринимательской деятельности наиболее полно. При этом, круг обстоятельств, относимых к внутренней и внешней среде, имеющих значение для изучения, следует почерпнуть из совокупности вышеприведенной судебной практики.

Синтез экономического подхода в виде анализа внутренней и внешней среды организации с юридически значимыми обстоятельствами, используемыми судами для целей разрешения налоговых споров, приводит к выводу, что сущностный анализ организационно-экономических аспектов деятельности должен производиться с изучением следующего:

1) внутренняя среда:

- структура организации (обстоятельства подозрительности: анализ подразделений и связей между ними отражает наличие общего: руководителя, главного бухгалтера и/ или иных ключевых должностей / подразделений);
- внутриорганизационные процессы (обстоятельства подозрительности: анализ координации, принятия решений, коммуникации отражает: координацию работы из единого центра управления, который принимает решения по ключевым вопросам работы компании, единые средства коммуникации);
- технологии (обстоятельства подозрительности: анализ показывает общие средства производства товаров, работ, услуг, общая инфраструктура ведения деятельности (цеха,

склады, оборудование, инструмент, офисы, оргтехника, транспорт, один получаемый сервис от сторонних контрагентов для всех налогоплательщиков, средства связи и коммуникации – телефоны, сайты, социальные сети, мессенджеры, каналы, чаты);

- кадры (обстоятельства подозрительности: анализ показывает наличие общих сотрудников, совмещение должностей, представителей, единый центр найма и учета, инфраструктура для осуществления кадровой функции);

- организационная культура (обстоятельства подозрительности: анализ показывает наличие общих корпоративных мероприятий, обучения, систем поощрения сотрудников);

- управление функциональными процессами (обстоятельства подозрительности: анализ показывает единство в производстве (использование общего материала, общих основных средств, рабочей силы, участвующих в едином производственном процессе); маркетинге (общие вывески, товарные знаки, коммерческие обозначения, рекламные кампании, иные каналы продвижения); финансовой функции (взаимное финансирование; невозвратные займы; общая инкассация; направление денежных потоков к контролирующим лицам; оплаты друг за друга) работе с кадрами (кадры не разделены между налогоплательщиками, подчинены одному центру, руководители сателлитов фактического руководства не осуществляют); учет и анализе хозяйственной деятельности (общие программные комплексы, IP-адреса; общий бухгалтерский, налоговый, кадровый учет; один центр распоряжения и управления движением денежных средств для производства, маркетинга, оплаты труда и финансирования иных аспектов; общие бюджеты, управленческий учет и пр.).

2) внешняя среда:

- поставщики, подрядчики, исполнители (обстоятельства подозрительности: анализ показывает общих поставщиков (закуп товара осуществляется в одном месте), подрядчиков (заказ работ осуществляется у одних подрядчиков), исполнителей (заказ услуг осуществляется у одних исполнителей), которые действуют в интересах группы в целом. Данные контрагенты могут распределяться с привязкой к системе налогообложения);

- покупатели, заказчики (обстоятельства подозрительности: общие покупатели (продажа товаров, работ, услуг общим покупателям, заказчиком). Данные контрагенты могут распределяться с привязкой к системе налогообложения);

- взаимные сделки (обстоятельства подозрительности: осуществляются нерыночные (в т.ч. безвозмездные) отношения между налогоплательщиком и участниками группы (бесплатное предоставление товаров, материала, сырья, сотрудников, основных средств, либо дешевле рыночных цен, либо фиктивные сделки по завышенным ценам; не обеспеченные займы);

- представители (обстоятельства подозрительности: в отношениях с банками, государственными и муниципальными органами налогоплательщиков представляют одни и те же лица).

Анализ сущностных характеристик анализируемых налогоплательщиков, свидетельствующих об отсутствии самостоятельности, а отражающий также отсутствие реального налогоплательщика, также должен влечь последующий вывод о взаимозависимости, которая в юридическом смысле привела к искажению объекта налогообложения (п. 2 ст. 105.1 НК РФ). То есть, не взаимозависимость свидетельствует

о несамостоятельности, а не самостоятельность говорит о взаимозависимости, влияющей на налоги. Юридический аспект (формальный) он сам по себе не значит и не может характеризовать несамостоятельность. Он приобретает значение в совокупности с экономическим аспектом, подтверждающим, искусственный характер структуры бизнеса.

Изложенные выводы напрямую вытекают из выработанной судебной практикой позиции о том, что взаимозависимость налогоплательщиков правового значения не имеет, если эти налогоплательщики фактически ведут самостоятельную предпринимательскую деятельность, либо это не привело к получению налоговой выгоды (п. 6 Постановления № 53, п. 3.3. Определения Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 441-О, Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 04.03.2008 № 13797/07, п. 4 Обзора практики Верховного Суда РФ от 04.07.2018 и пр.).

Точно таким же образом, налогоплательщик посредством анализа своей внутренней и внешней организационно-экономической среды может доказать самостоятельность связанных с ним лиц, реальность их деятельности и развеять по существу все сомнения налогового органа и суда.

Приведенная выше судебная практика свидетельствует о том, исследовательский процесс, направленный на изучение деятельности налогоплательщиков, которым вменяется дробление бизнеса, представляет трудоемкую процедуру, основанную на установлении фактической модели предпринимательской деятельности и ее сопоставление с признаками дробления бизнеса. На трудоемкость данной категории дел указывают и длительные сроки их рассмотрения в судах.

Несмотря на объемность обстоятельств, подлежащих установлению и проверке, эта деятельность выступает объективной и необходимой для целей вынесения законного и обоснованного судебного акта, а потому реализуется судами в каждом первом случае. Следовательно, предложенный алгоритм исследования искусственного характера структуры бизнеса не усложняет существующие в правоприменительной практике подходы, а систематизирует их.

Приведенные в работе положения неизбежно сталкиваются с вопросом о правовой определенности, которая достижима при исчерпывающем и полном нормативном регулировании вопроса.

С.Б. Поляков, ссылаясь на предусмотренную в ст. 120 Конституции РФ обязанность подчинения судей Конституции РФ и закону и обязанность принятия судебных актов в соответствии с законом, указывает, что судебное правотворчество российским законодательством не предусмотрено. Судебное правотворчество, безусловно, создает правовую неопределенность [\[35\]](#), а потому выступает не столько как форма права, сколько как форма произвола [\[36\]](#).

Е.В. Голева, критикуя отсутствие единообразия в разрешении налоговых споров, указывает, что «каждый закон должен отвечать требованию правовой определенности, давая уверенность, что права конкретных лиц будут защищены и при разрешении всякого спора действия правоприменителя будут прогнозируемы и предсказуемы и не будут меняться от случая к случаю» [\[37\]](#).

Между тем, приведенные позиции оппонентов судебного правотворчества, относят его к числу негативных явлений только тогда, когда оно изменяет принятую законодателем норму права.

Поэтому важно отметить, что не следует путать ситуации, когда судебное правоприменение необоснованно меняет норму права, придает ей иной смысл и значение, не предусмотренный буквальным содержанием нормы, и выступает порождением неопределенности, нарушением принципов законности и определенности налогообложения, с ситуациями, когда законодательство, в том числе, налоговое, имеет пробел, либо намеренно «отмалчивается», не охватывает своим регуляторным воздействием все многообразие правоотношений, тогда как правоприменитель нуждается в выработке правила, подхода, принципа к оценке правомерности поведения субъектов, их действий, сделок, операций.

А.А. Копина указывает, что в силу ряда объективных и субъективных причин абсолютная определенность норм остается идеалом, достичь которого невозможно [\[38\]](#).

Аналогичного мнения придерживается М.А. Городилов, указывая, что абсолютной определенности в сфере налоговых правоотношений добиться невозможно [\[39\]](#).

Ж.Г. Попкова указывает, что мировой судебной практикой выработаны специальные судебные доктрины, применяемые судами для признания сделок не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов или незаконного обхода налогов. Судебные доктрины выступают средством преодоления неопределенности в налоговых правоотношениях [\[40\]](#).

Учитывая, что рассматриваемый вопрос о доказывании искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности непосредственно исходит из доктрины превалирования существа над формой, то приводимые в работе предложения способствуют достижению определенности в правоприменении.

Содержащиеся предложения позволяют структурно ответить на вопрос о том, как подтвердить или опровергнуть реальность и самостоятельность налогоплательщиков, отнесенных к одной группе. Это позволяет понять, имеет ли место формирование искусственной структуры бизнеса, юридическая форма которой не соответствует содержательным аспектам ее реального экономического функционирования.

Библиография

1. Schmalbeck R., Soled J.A. Substance Over Form in Transfer Tax Adjudication // Loy. L.A. L. Rev. 2022. Vol. 55. P. 609. [Электронный ресурс] URL: <https://digitalcommons.lmu.edu/llr/vol55/iss2/6> (дата обращения: 15.08.2025).
2. Isenbergh J. Musings on Form and Substance in Taxation // Chi. L. Rev. 1982. P. 859, 863. [Электронный ресурс] URL: <https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4286&context=uclrev> (дата обращения: 15.08.2025).
3. The US Supreme Court's Judgement of 01/07/1935 in the case Gregory v. Helvering (application no. 127). [Электронный ресурс] URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/> (дата обращения: 27.08.2025).
4. The US Supreme Court's Judgement of 08/01/1940 in the case Higgins v. Smith (application no. 146). [Электронный ресурс] URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/308/473/> (дата обращения: 27.08.2025).
5. Elliott H.L. The Influence of Disallowed Preacquisition Losses on the Recognition of Postacquisition Losses Under Section 269 // Wm. & Mary L. Rev. 1968. Vol. 169. P. 172. [Электронный ресурс] URL: <https://scholarship.law.wm.edu/wmlr/vol10/iss1/10> (дата обращения: 27.08.2025).
6. The U.S. Court of Appeals for the Ninth Circuit of 29/06/1940 in the case Commissioner of

Internal Revenue v. Laughton (application no. 9413) [Электронный ресурс]. URL: <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/113/103/1509555/> (дата обращения: 27.08.2025).

7. The US Court of Appeals for the Second Circuit of 31/12/1960 in the case Commissioner of Internal Revenue v. State-adams Corporation (application no. 283) [Электронный ресурс]. URL: <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/283/395/391519/> (дата обращения: 27.08.2025).

8. Bertane L.G. Tax Problems of the Straw Corporation // Vill. L. Rev. 1974. Vol. 735. P. 739. [Электронный ресурс] URL: <https://digitalcommons.law.villanova.edu/vlr/vol20/iss3/1> (дата обращения: 27.08.2025).

9. Madison A.D. The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law // Santa Clara L. Rev. 2023. Vol. 43. P. 699. [Электронный ресурс] URL: <https://digitalcommons.law.scu.edu/lawreview/vol43/iss3/2/> (дата обращения: 02.10.2025).

10. Тимофеев Е.В., Гутиев Г.И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям // Закон. 2018. № 11. С. 58-64. EDN: YQXTZB.

11. Хаванова И.А. О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал российского права. 2015. № 5. С. 111-124. DOI: 10.12737/10727. EDN: TUDWZF.

12. Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // Закон. 2016. № 5. С. 122-136. EDN: WCFYND.

13. Зарипов В.М. Дробление бизнеса-схема или нет? [Электронный ресурс] Закон.ру. 2017. 29 авг. URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/29/droblenie_biznesa_-_shema_ili_net (дата обращения: 03.08.2025).

14. Поляков С.Б. Изменение законодательства судебным правотворчеством // Юридическая техника. 2023. № 17. С. 132-139. EDN: IKKXYW.

15. Козлов М.А. Стандарты доказывания как результат рецепции иностранного процессуального права // Российское право: образование, практика, наука. 2022. № 4. С. 28-39. DOI: 10.34076/2410_2709_2022_4_28. EDN: USAGEM.

16. Нахова Е.А., Царькова Д.В. Становление понятия стандарта доказывания в российской правовой доктрине и соотношение с иными категориями доказательственного права // Ленинградский юридический журнал. 2024. № 2 (76). С. 165-167.

17. Козлов М.А. Соотношение стандартов доказывания со свободной оценкой доказательств по внутреннему убеждению // Вестник гражданского процесса. 2024. № 5. С. 206-234. DOI: 10.24031/2226-0781-2024-14-5-206-234. EDN: DHRLAK.

18. Солтыс А.А. Стандарты доказывания процессуальных юридических фактов: основные вопросы // Вестник гражданского процесса. 2024. № 4. С. 242-249. DOI: 10.24031/2226-0781-2024-14-4-242-249. EDN: BOJZYL.

19. Шевченко И.М. Стандарты доказывания: к вопросу о понятии // Арбитражный и гражданский процесс. 2024. № 4. С. 23-28. DOI: 10.18572/1812-383X-2024-4-23-28. EDN: TLHCNT.

20. Келих Е.И. Дробление бизнеса: понятие, признаки, доказательства и доказывание // Подготовлен для справ.-прав. системы "КонсультантПлюс". 2025.

21. Садчиков М.Н. Понятие единой предпринимательской деятельности в аспекте дробления бизнеса для целей получения налоговой выгоды // Налоги. 2025. № 2. С. 15-18.

22. Красюков А.В. Дробление предмета налогообложения как форма уклонения от прогрессивного налогообложения // Финансовое право. 2025. № 8. С. 16-20. DOI: 10.18572/1813-1220-2025-8-16-20. EDN: RXREIT.

23. Богданова О.С. Налоговая амнистия как инструмент борьбы с дроблением бизнеса // Закон. 2024. № 11. С. 61-68. DOI: 10.37239/0869-4400-2024-21-11-61-68. EDN: JOYYFK.
24. Ефремова Е.С. О "дроблении бизнеса" и налоговой ответственности // Налоги. 2022. № 4. С. 2-5.
25. Переседов А.М. Признаки незаконного дробления бизнеса и его существенные отличия от легальной оптимизации расходов // Безопасность бизнеса. 2019. № 1. С. 47-51. EDN: YSOBFJ.
26. Пшеунов А.М. Дробление бизнеса с точки зрения оценки обстоятельств получения необоснованной налоговой выгоды // Финансовое право. 2024. № 6. С. 26-29. DOI: 10.18572/1813-1220-2024-6-26-29. EDN: GCFAIR.
27. Волков А.В. Условия признания налоговым органом недобросовестным дробления бизнеса (как вида налоговой схемы) // Вестник арбитражной практики. 2020. № 2. С. 86-94. EDN: APZWQH.
28. Ряховский Д.И. Дробление бизнеса: формирование критериев, выстраивание линии защиты со стороны налогоплательщиков // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2022. № 7. С. 67-79. DOI: 10.24412/2072-4098-2022-7250-67-79. EDN: IOIDHU.
29. Панов А.И. Законодательная регламентация дробления бизнеса как шаг к упорядочению и минимизации уголовной репрессии в сфере налогообложения // Закон и право. 2025. № 1. С. 235-240. DOI: 10.24412/2073-3313-2025-1-235-240. EDN: LAYAPN.
30. Пинская М.Р. Налоговые риски государства, связанные с дроблением бизнеса, в ЕАЭС // Налоги. 2019. № 4. С. 42-45.
31. Дониц С.Р. Новации в сфере налогового администрирования: доктрина "дробления" бизнеса // Вестник Сибирского государственного университета путей сообщения: Гуманитарные исследования. 2021. № 1. С. 39-44.
32. Якубяк Ю.Ю. К вопросу о разграничении законного ведения бизнеса взаимозависимыми лицами от незаконного дробления бизнеса // Налоги. 2025. № 1. С. 30-34.
33. Калушина Н.П., Мирошниченко Т. Технологии оценки внешней и внутренней среды организации // Международный научный журнал "Символ науки". 2015. № 11. С. 240-245.
34. Сутина А.А., Бакеева Й.Р. Внутренняя и внешняя среда организации // Сетевой научный журнал. 2017. № 3 (3)-2017. С. 29-36.
35. Поляков С.Б. Изменение законодательства судебным правотворчеством // Юридическая техника. 2023. № 17. С. 132-139. EDN: IKKXYW.
36. Поляков С.Б. Судебный прецедент в России: форма права или произвола? // Lex russica. 2015. № 3. С. 28-42. EDN: TMZSZF.
37. Голева Е.В. Налоговая ответственность при сделках с "проблемными" контрагентами: противоречия судебной практики // Налоги. 2016. № 5. С. 11-15.
38. Копина А.А. Роль суда в определении размера фискальных сборов // Судья. 2018. № 6. С. 34-37. EDN: VNQYXC.
39. Городилов М.А. Правовая определенность как атрибут налоговых отношений // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2022. № 3. С. 10-19. DOI: 10.25198/2077-7175-2022-3-10. EDN: GCOGOE.
40. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: монография / Ж.Г. Попкова; под редакцией кандидата юридических наук Д.В. Тютин; Российский государственный университет правосудия. Москва: Проспект, 2020. 238 с. DOI: 10.31085/9785392314430-2020-240. EDN: LSYYMF.

Результаты процедуры рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

На рецензирование представлена статья на тему «Доказывание искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса» для опубликования в журнале «Налоги и налогообложение». Предметом исследования является методология доказывания искусственного характера организационной структуры бизнеса в контексте споров о его дроблении. Автор сосредотачивается на разработке стандарта доказывания несоответствия юридической формы и экономического содержания деятельности взаимозависимых лиц, что представляет собой центральную проблему в практике применения антидроблительных правил. Методологическую основу работы составляет сравнительно-правовой анализ, включающий обращение к историческим прецедентам (дела Gregory v. Helvering, Higgins v. Smith) и современной российской судебной практике (Постановление Пленума ВАС РФ № 53, Обзор практики Верховного Суда РФ от 13.12.2023г.). Автор также применяет системный подход, заимствованный из экономической теории (анализ внутренней и внешней среды организации), для построения комплексной модели оценки самостоятельности хозяйствующих субъектов. Это позволяет перейти от перечисления формальных признаков к сущностному организационно-экономическому анализу. Актуальность темы обусловлена высокой частотой и сложностью налоговых споров, связанных с квалификацией дробления бизнеса. Отсутствие единообразных, законодательно закрепленных критериев оценки приводит к правовой неопределенности для бизнеса и налоговых органов. Как верно отмечается в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ от 13.12.2023г., ключевой задачей является разграничение самостоятельной экономической деятельности и формального прикрытия единой деятельности. В работе предпринимается попытка ответить на запрос практики на структурированный и доказательный инструментарий для проведения такой оценки. Определенная степень научной новизны заключается в предложении двухуровневой модели анализа: 1) анализ формально-юридических «анкетных» данных как основания для выдвижения предположения о дроблении и 2) последующий сущностный организационно-экономический анализ внутренней и внешней среды группы компаний. Приводится разграничение между признаками дробления (несамостоятельность экономической деятельности) и доказательствами, их подтверждающими (например, общая инфраструктура, единое управление). Такой систематизированный подход к доказыванию является относительно новым для отечественной научной литературы, но не новым для общемировой практики. Поэтому предложения автора требуют дополнительного обоснования и доказанности, в том числе с учетом отечественных научных достижений. Стиль структура и содержание работы отчасти соответствуют предъявляемым требованиям. Статья не имеет четкой логической структуры, в ней усматривается постановка проблемы, анализ историко-правовых основ и разработка собственного методического подхода. Стиль изложения содержит юридическую аргументацию, однако научной основы недостаточно. Содержание, к сожалению, полностью не раскрывает заявленное название. В тексте статьи не приведено достаточно аргументов, подкрепленных научными мнениями, эмпирическими данными об искусственном характере дробления бизнеса с учетом предложенных автором признаков. Также в работе встречаются стилистические погрешности (например, сложные синтаксические конструкции), однако в целом язык статьи грамотный,

орфографические и пунктуационные нормы соблюдены. Список литературы включает 6 источников, что является явно недостаточным для научной статьи уровня ВАК (10-15 научных изданий). Хотя автор правомерно ссылается на классические зарубежные прецеденты и ключевые отечественные правовые позиции, библиография практически полностью игнорирует современные российские научные исследования по проблемам необоснованной налоговой выгоды, дробления бизнеса и экономической сущности сделок за последние 3-5 лет. Отсутствуют ссылки на работы ведущих российских ученых в области налогового права и цивилистов, публикующихся в журналах категорий К-1, К-2, а также на актуальные монографии и диссертации. В настоящий момент отсутствие указанных научных исследований в библиографии существенно снижает академический вес работы. По причине отсутствия достаточной научной обоснованности мнения автора статьи в работе отсутствует апелляция к возможным оппонентам. Основные возражения оппонентов, вероятно, будут связаны с практической реализуемостью предложенного детального организационно-экономического анализа. Налоговые органы и суды могут ссылаться на его чрезмерную трудоемкость и сложность формализации выводов. Кроме того, может быть поставлен под сомнение тезис о второстепенности формально-юридического аспекта (взаимозависимости), который в действующем законодательстве (ст. 105.1 НК РФ) является ключевым. Автору следует быть готовым к дискуссии о балансе между «сущностным» подходом и правовой определенностью. Выводы исследования могли бы иметь научную и практическую ценность при условии соблюдения всех вышеперечисленных требований для использования предложенного алгоритма как налогоплательщиками для построения защищаемых бизнес-моделей и подготовки возражений в суде, так и налоговыми консультантами, экспертами и самими налоговыми органами для проведения качественного анализа. Таким образом, статья «Доказывание искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса» затрагивает крайне актуальную и сложную проблему, обладающую значительной научной и практической значимостью, но не может быть рекомендована к опубликованию в представленном виде из-за серьезных недостатков в части научной обоснованности выводов и предложений, отсутствия апелляции к оппонентам, неудовлетворительного состояния библиографического списка, отсутствия четкой структуры работы. Для приведения работы в соответствие с требованиями журналов ВАК автору необходимо провести серьезную работу по расширению и актуализации литературы, включив дополнительно к имеющимся не менее 10 релевантных источников (научные статьи, монографии отечественных авторов) за последние 3-5 лет. После кардинальной переработки библиографии, ее структуры, обоснованности выводов и апелляции к возможным оппонентам статья может быть повторно подана на рассмотрение. Статья не рекомендуется к опубликованию.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

РЕЦЕНЗИЯ

на статью на тему «Доказывание искусственного характера модели ведения

предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам доказывания при установлении или опровержении факта искусственного характера модели изменения бизнеса. Автором на основании большого объема эмпирических данных, научных источников делаются выводы по поводу того, на что обратить внимание при установлении рассматриваемого вопроса налоговыми органами. Выявляются по итогам исследования факторы внутренней и внешней среды, которые могут быть изучены в контексте доказывания рассматриваемых обстоятельств. В качестве конкретного предмета исследования выступили положения законодательства, мнения ученых, эмпирические данные, в том числе материалы судебной практики.

Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье не заявлена. При этом она может быть ясно понята из названия и содержания работы. Цель может быть обозначена в качестве рассмотрения и разрешения отдельных проблемных аспектов вопроса о доказывании при установлении или опровержении факта искусственного характера модели изменения бизнеса. Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования.

В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из материалов судебной практики.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства. Например, следующий вывод автора: «По смыслу п. 1 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ налогоплательщик отвечает за искажения сведений о фактах хозяйственной деятельности (либо их совокупности), в которых он участвовал, а также за искажение сведений об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика».

Следует положительно оценить возможности сравнительно-правового метода исследования, связанного с изучением опыта зарубежных стран и возможности его применения к российским реалиям. В частности, автором статьи отмечается следующее: «в деле «Higgins v. Smith» налогоплательщик, являющийся контролирующим лицом, реализовал сделки между взаимозависимыми лицами посредством продажи акций с убытком, который был заявлен в качестве вычета из налогооблагаемого дохода. Налогоплательщик ссылаясь на то, что корпорация и ее акционер являются разными субъектами для целей налогообложения, налогоплательщик вправе выбрать любую форму организации своей деятельности. На данный тезис суд указал, что, если форма, используемая для ведения бизнеса нереальна, фиктивна, то налоговая служба не может игнорировать данное обстоятельство, вследствие чего, использование корпораций для совершения мнимых сделок с целью уменьшения дохода на сумму полученного убытка было пресечено».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки

зрения теории тема дробления бизнеса с противоправными целями и доказательством данного факта сложна и неоднозначна. Субъекты предпринимательской деятельности нередко прибегают к данным действиям с целью обхода налогового законодательства, получения определенных преимуществ на рынке. Сложно спорить с автором в том, что «В каждом случае задачей является изучение экономической сущности бизнеса, по результатам которой должен следовать вывод, соответствует ли выбранная юридическая форма ведения предпринимательской деятельности той выявленной экономической реальности (сущности), которая фактически складывается в деятельности анализируемых налогоплательщиков».

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать. Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод:

«Пользуясь изложенным экономическим подходом анализа внутренней и внешней среды организации, возможна проверка самостоятельности каждого участника дробления бизнеса с точки зрения внутренней и внешней среды, то есть, организационно-экономических аспектов, что позволяет оценить модель ведения предпринимательской деятельности наиболее полно. При этом, круг обстоятельств, относимых к внутренней и внешней среде, имеющих значение для изучения, следует почерпнуть из совокупности вышеприведенной судебной практики».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по обобщению обстоятельств, которые могут быть доказаны по делам рассматриваемой категории. В частности, выявляются обстоятельства, как «управление функциональными процессами (обстоятельства подозрительности: анализ показывает единство в производстве (использование общего материала, общих основных средств, рабочей силы, участвующих в едином производственном процессе); маркетинге (общие вывески, товарные знаки, коммерческие обозначения, рекламные кампании, иные каналы продвижения); финансовой функции (взаимное финансирование; невозвратные займы; общая инкассация; направление денежных потоков к контролирующим лицам; оплаты друг за друга) работе с кадрами (кадры не разделены между налогоплательщиками, подчинены одному центру, руководители сателлитов фактического руководства не осуществляют); учет и анализе хозяйственной деятельности (общие программные комплексы, IP-адреса; общий бухгалтерский, налоговый, кадровый учет; один центр распоряжения и управления движением денежных средств для производства, маркетинга, оплаты труда и финансирования иных аспектов; общие бюджеты, управленческий учет и пр.)».

Приведенные выводы и рекомендации могут быть полезны практикующим специалистам в изучаемой сфере.

Таким образом, материалы статьи могут иметь определенных интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с доказыванием при установлении или опровержении факта искусственного характера модели изменения бизнеса.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, в целом достиг поставленной цели исследования, так как подробно раскрыл внешние и внутренние обстоятельства, подлежащие доказыванию по делам рассматриваемой категории.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

Библиография.

Следует высоко оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России и из-за рубежа (Садчиков М.Н., Переседов А.М., Козлов М.А., Нахова Е.А., Царькова Д.В. Elliott H.L. Schmalbeck R., Soled J.A. и другие). Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области предпринимательского права. Хотело бы отметить использование автором большого количества материалов судебной практики, что позволило придать исследованию правоприменительную направленность.

Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию различных аспектов темы.

Апелляция к оппонентам.

Автор провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Все цитаты ученых сопровождаются авторскими комментариями. То есть автор показывает разные точки зрения на проблему и пытается аргументировать более правильную по его мнению.

Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к заявленной проблематике.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Секретарёв Р.В. Налоговые риски искусственного дробления бизнеса: анализ судебной практики 2024 – 2025 годов // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.75596 EDN: BRMQBQ URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75596

Налоговые риски искусственного дробления бизнеса: анализ судебной практики 2024 – 2025 годов

Секретарёв Роман Викторович

кандидат философских наук

Доцент кафедры гражданско-правовых дисциплин, Владивостокский государственный университет

690014, Россия, Приморский край, г. Владивосток, ул. Гоголя, 41, каб. 5502

✉ rsvldv@mail.ru



[Статья из рубрики "Арбитражная практика разрешения налоговых споров"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.5.75596

EDN:

BRMQBQ

Дата направления статьи в редакцию:

21-08-2025

Аннотация: Объектом исследования являются налоговые правоотношения, возникающие при использовании схем дробления бизнеса в качестве инструмента налоговой оптимизации. Предметом анализа выступает правоприменительная практика арбитражных судов и правовые позиции налоговых органов, формирующие критерии квалификации таких схем в 2024–2025 годах. В статье рассматриваются актуальные вопросы разграничения законного налогового планирования и недобросовестного уклонения от налогообложения в контексте положений ст.54.1 НК РФ. Особое внимание уделяется выявлению ключевых признаков искусственного дробления бизнеса и тенденциям судебной практики, способствующим уточнению доктрины противодействия злоупотреблениям налоговыми льготами. Актуальность темы обусловлена отсутствием в действующем законодательстве как четкого определения «дробления бизнеса», так и критериев его правомерности, что порождает правовую неопределенность и конфликты. Методологическую базу исследования составили формально-юридический, сравнительно-правовой и историко-правовой методы. Формально-юридический обеспечил систематизацию налоговых норм, сравнительно-правовой позволил

сопоставить отечественные и зарубежные подходы (GAAR, substance over form), историко-правовой способствовал реконструкции эволюции доктрины налоговой выгоды и выявлению устойчивых тенденций судебной практики последних лет. Цель исследования заключается в выявлении основных тенденций судебной практики и обосновании подходов к оценке хозяйственных схем дробления бизнеса. Научная новизна работы определяется комплексным анализом новейшей арбитражной практики, направленным на выявление устойчивых признаков недобросовестного дробления и анализ правовых механизмов их пресечения. В статье раскрываются теоретические и практические аспекты применения ст.54.1 НК РФ, предложено авторское видение критериев допустимости структур. Итоговые выводы служат обоснованием необходимости законодательного закрепления четких признаков искусственного дробления и прямых запретов на применение специальных режимов (УСН, патента) для таких схем путём дополнения следующих статей : ст. 11, ст. 346.12, ст. 346.45 НК РФ. Реализация предложений направлена на снижение правовой неопределенности, формирование предсказуемого правоприменения и обеспечение баланса интересов государства и налогоплательщиков.

Ключевые слова:

налоговое право, налоговое планирование, налоговая оптимизация, налоговые риски, судебная практика, правоприменительная практика, добросовестность налогоплательщика, недобросовестное дробление, дробление бизнеса, искусственное дробление

Введение (Introduction)

Оптимизация налоговой нагрузки остаётся важной частью предпринимательской деятельности. От успешности её реализации зависит не только рентабельность, но и порой само существование бизнеса. Однако в практическом применении границы между допустимыми и недобросовестными способами снижения налоговой нагрузки продолжают оставаться неопределёнными. Одним из наиболее спорных и обсуждаемых инструментов в этой сфере является так называемое «дробление бизнеса» — организация деятельности через создание нескольких взаимозависимых юридических лиц [\[1\]](#), применяющих специальные налоговые режимы. Актуальность темы обусловлена отсутствием в действующем налоговом законодательстве Российской Федерации не только чётко установленного определения понятия «дробление бизнеса», но и критериев его правомерности.

Подходы арбитражных судов и позиции ФНС РФ за 2024–2025 годы совпадают в части того, что искусственное разделение бизнеса является недопустимым способом снижения налоговых обязательств. Несмотря на наличие многочисленных разъяснений налоговых органов и значимых судебных дел, в научной литературе активно обсуждается баланс между свободой предпринимательской деятельности и ограничениями, призванными пресекать недобросовестное использование налоговых льгот.

Правовое регулирование вопросов дробления бизнеса в российском законодательстве основано на положениях Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), прежде всего ст.54.1, устанавливающей принципы определения обоснованности налоговой выгоды. Важно отметить, что действующее налоговое законодательство не содержит легального определения «дробления бизнеса». Кроме того, нормы главы 26.2

НК РФ, регулирующие применение упрощенной системы налогообложения (УСН), и главы 26.3 НК РФ о патентной системе, часто используют в схемах, направленных на снижение налоговой нагрузки путем искусственного разделения деятельности.

На международном уровне аналогичные вопросы регулируются через принцип «substance over form», заложенный в модельных конвенциях ОЭСР и актах ЕС по борьбе с агрессивным налоговым планированием. Эти подходы предполагают приоритет фактического экономического содержания операций над их юридической формой, что также постепенно внедряется и в российскую практику. Интересное сопоставление зарубежного и российского подходов представлено в работах Д. Я.Подшиваловой о правовых средствах противодействия дроблению бизнеса в Канаде, где анализируется правило «вмененного объединения корпораций» как инструмент ограничения налоговых льгот [\[2\]](#),[\[3\]](#).

В научной литературе тема дробления бизнеса вызывает активные дискуссии. Так, Д. В.Винницкий указывает на непоследовательность правоприменительных позиций [\[4\]](#). Поэтому важно найти баланс между правом налогоплательщика на экономическую свободу и необходимостью противодействия злоупотреблениям налоговыми льготами. Доктора юридических наук А. В.Волков и О. Е.Блинков в совместном исследовании рассматривают дробление бизнеса как результат несовершенства налогового регулирования и предлагают введение четких критериев законности подобных схем [\[5\]](#). Е. С.Ефремова обращает внимание на отсутствие в российском праве четкого механизма разграничения правомерной оптимизации и незаконного уклонения от налогов, что, по ее мнению, повышает правовую неопределенность для предпринимателей [\[6\]](#). Аналогичные вопросы затрагиваются в работах ранее упомянутой Д. Я.Подшиваловой о концепции «уклонения от налогообложения» в российском праве, где автор обоснованно акцентирует внимание на сложностях разграничения допустимой оптимизации и недопустимого уклонения [\[7\]](#),[\[8\]](#).

Стоит выделить несколько ёмких статей А. И.Трапезникова, в которых автор прослеживает эволюцию судебной практики и закрепление доктрины «налоговой выгоды» применительно к дроблению бизнеса, включая критерии деловой цели и реальности хозяйственных операций. А. И. Трапезников справедливо отмечает, что «Понятия «налоговая выгода» и «дробление» бизнеса находятся в генетической связи, соотносятся как родовое и видовое понятия, так как «дробление» бизнеса является одним из частных случаев получения необоснованной налоговой выгоды» [\[9\]](#). Полагаем, что и иные публикации указанного автора данный тезис убедительно подтверждают [\[10\]](#),[\[11\]](#).

Механизм против злоупотребления правом в налоговом регулировании как часть более общего правила о запрете злоупотребления правом (*General Anti-Abuse Rule, GAAR*) рассмотрен в статьях Ж. Ошоа [\[12\]](#), Я. Шёнфельда [\[13\]](#) и П. ван Оса [\[14\]](#).

Обобщая наработки указанных исследователей можно отметить, что на уровне Европейского союза принципы *substance over form* и *General Anti-Abuse Rule* стали ключевыми инструментами противодействия агрессивному налоговому планированию. Даже формально законные операции могут быть признаны злоупотреблением правом, если они направлены исключительно на получение налоговой выгоды. Особое значение для верной квалификации имеет двухступенчатый тест на злоупотребление правом: выявление объективных признаков несоответствия сделки целям налогового

регулирования и наличие субъективного намерения налогоплательщика получить преимущество вопреки духу закона. Такой подход позволяет выявлять и пресекать схемы, основанные на формальном соблюдении правовых норм при отличающемся экономическом содержании.

Применение данных концепций в российском налоговом праве могло бы способствовать снижению правовой неопределенности в квалификации схем дробления бизнеса. Закрепление принципа «приоритета содержания над формой» позволило бы создать более предсказуемый правоприменительный механизм и установить чёткие ориентиры как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

Но, несмотря на значительное количество публикаций отечественных авторов, можно констатировать, что в научных работах недостаточно системно анализируются новейшие судебные решения 2024–2025 годов, формирующие устойчивую правоприменительную практику по вопросам дробления бизнеса. Данное исследование направлено на восполнение этого пробела.

В арбитражной практике налоговых споров вопрос о «дроблении бизнеса» весьма важен применительно к попыткам налогоплательщиков минимизировать налоговые обязательства с помощью аффилированных структур. Изучение решений арбитражных судов различных округов позволяет выявить устойчивые подходы судебных инстанций к квалификации подобных схем и определить критерии, по которым разграничивается законная оптимизация и недобросовестные действия. Поскольку поиск конкретного дела по номеру в картотеке арбитражных дел (kad.arbitr.ru) сложностей не вызывает, полагаем возможным не приводить в статье длинные гиперссылки на каждый судебный акт в отдельности.

Результаты (Results)

Признаки «дробления бизнеса» и их судебная оценка. Ряд дел свидетельствует о признании судами наличия схем дробления с формальным разделением бизнеса. Так, в деле **№ А40-55466/2023** суд удовлетворил заявление ООО «Годовалов» о признании недействительным решения налогового органа о доначислении налогов и штрафов за 2016-2018 годы. Апелляция поддержала выводы суда первой инстанции. Однако в 2024 году кассационная инстанция направила дело на новое рассмотрение, указав на необходимость оценки доводов о применении крупнейшим налогоплательщиком схемы «дробления бизнеса» для использования специальных налоговых режимов. При повторном рассмотрении в сентябре 2024 года суд отказал в удовлетворении требований, установив, что ООО «Годовалов» контролировало сеть из 69 аптек, которые применяли специальные налоговые режимы (ЕНВД, УСН). Суд выявил признаки централизованного управления: совпадение IP-адресов, использование общих сотрудников и имущества, а также контроль над финансовыми потоками. Апелляция в декабре 2024 года и кассация в апреле 2025 года согласились с данным выводом, оставив решения без изменения. Итоговые выводы суда перекликаются с мнением А.В. Волкова и О.Е. Блинкова о том, что фиктивное разделение бизнеса может быть квалифицировано судами как основание для консолидации доходов взаимозависимых лиц и корректировки налоговой базы [\[5\]](#).

В 2023 году Арбитражный суд Свердловской области по делу **№ А60-8460/2023** частично удовлетворил заявление ООО «ТПП «Спектрон», признав недействительным решение налогового органа о доначислении налога на прибыль и НДС за 2017-2019 годы. Апелляция в январе 2024 года поддержала выводы суда первой инстанции.

Однако в апреле 2024 года кассация оставила постановление апелляции без изменений, согласившись с доказанностью схемы «дробления бизнеса» путём распределения доходов между зависимыми компаниями на упрощенной системе налогообложения, что позволило существенно снизить налоговую нагрузку.

Аналогичная ситуация отмечена в деле **№ А27-26576/2021**, где ООО «Перспектива» через подконтрольные организации («Мастер Фуд», «Вкусный мир» и др.) перераспределяло выручку, сохраняя за собой полный контроль над операционной деятельностью. Арбитражный суд, рассматривая спор, установил отсутствие самостоятельности у зависимых лиц, что подтверждалось наличием формального документооборота, единых управленческих центров, общей инфраструктуры и признаков согласованного управления со стороны головной организации. Кассация в июне 2024 года подтвердила выводы нижестоящих судов о том, что действия группы компаний носили согласованный характер и были направлены на создание необоснованной налоговой выгоды.

В деле **№ А49-5539/2022** ООО «Покрофф» оспорило решение налогового органа о доначислении НДС, налога на прибыль и налога на имущество за 2017–2018 годы. Налоговый орган утверждал, что налогоплательщик создал схему «дробления бизнеса», используя индивидуальных предпринимателей для перераспределения доходов и минимизации налоговой нагрузки. Суды первой и апелляционной инстанций установили самостоятельность хозяйственной деятельности ИП и признали выводы инспекции недоказанными. В ноябре 2024 года Арбитражный суд Поволжского округа, рассматривая кассационную жалобу налогового органа, поддержал выводы нижестоящих судов. Кассация отметила, что у ООО «Покрофф», а также у ИП Чайкова и ИП Сопруненко имелись собственные активы, сотрудники и отдельные хозяйственные процессы. Признаки взаимозависимости сами по себе не являлись основанием для консолидации доходов.

В деле **№ А72-9161/2022** ООО «Искатель» оспорило решение налогового органа о доначислении налогов на сумму свыше 17 млн руб., основанное на выводе о создании схемы «дробления бизнеса» с использованием взаимозависимых обществ («Сокол», «Симбир-Петрол») и индивидуальных предпринимателей для сохранения права на упрощённую систему налогообложения. Арбитражный суд Ульяновской области, а затем апелляция признали недействительным оспариваемое решение инспекции. В январе 2024 года кассация отменила эти акты и направила дело на новое рассмотрение, указав на необходимость оценки совокупности обстоятельств дела. При повторном рассмотрении суд первой инстанции в июне 2024 года вновь удовлетворил заявление ООО «Искатель». В декабре 2024 года Арбитражный суд Поволжского округа, рассматривая кассационную жалобу, поддержал выводы нижестоящих судов. Кассация указала, что налоговый орган не представил доказательств фиктивности хозяйственной деятельности взаимозависимых лиц, их подконтрольности ООО «Искатель» и направленности действий на получение необоснованной налоговой выгоды. Такой подход наглядно иллюстрирует тенденцию судебной практики к приоритету содержания над формой, о чём ранее писала К.А.Пономарёва, подчеркивая необходимость учитывать деловую цель операций для справедливой оценки добросовестности налогоплательщика [\[15\]](#). Кроме того, как отмечают Т. И.Митяева и П. В.Шумов, выработка единых критериев допустимости дробления бизнеса могла бы способствовать снижению правовой неопределенности и формированию более предсказуемой судебной практики [\[16\]](#).

В деле **№ А69-2935/2022** индивидуальный предприниматель оспорил доначисления

налогов и штрафов, добившись отмены решения налогового органа. Арбитражный суд Республики Тыва признал недействительным решение налогового органа о привлечении к ответственности за создание схемы минимизации налоговых обязательств путём «дробления бизнеса» и распределения доходов между взаимозависимыми лицами. Суд первой инстанции установил, что предприниматель осуществлял самостоятельную финансово-хозяйственную деятельность, обладал всеми необходимыми ресурсами и активами для ведения бизнеса без зависимости от иных лиц и принимал ключевые управленческие решения самостоятельно. Апелляция поддержала выводы суда первой инстанции в марте 2024 года, подтвердив отсутствие признаков согласованности действий и экономической несамостоятельности. В июне 2024 года кассация отказала налоговому органу в удовлетворении жалобы, отметив, что представленные инспекцией доказательства не свидетельствуют о наличии искусственного деления бизнеса и подчеркнув самостоятельный характер деятельности подконтрольных предпринимателей, а также недоказанность формирования схемы для получения необоснованной налоговой выгоды.

В деле № **A72-9161/2022** ООО «Искатель» оспорило доначисление налогов и штрафов за 2017–2019 годы. Арбитражный суд Ульяновской области вначале отказал в удовлетворении иска, сославшись на доводы налогового органа о создании схемы дробления бизнеса. Кассация в январе 2024 года отменила эти акты и вернула дело на новое рассмотрение, указав на необходимость оценки всех обстоятельств совокупно. При новом рассмотрении в июне 2024 года суд признал недействительным оспариваемое решение инспекции, установив отсутствие признаков согласованного управления и самостоятельность хозяйственной деятельности арендаторов. Апелляция в сентябре 2024 года и кассация в декабре 2024 года оставили решение без изменения. Итоговые выводы судов перекликаются с мнением А. И. Трапезникова о том, что формальная взаимозависимость субъектов не свидетельствует автоматически о недобросовестности налогоплательщика [\[9\]](#).

Обсуждение (Discussion)

Проведённое исследование подтверждает, что ключевым критерием признания действий налогоплательщиков недобросовестными является как выявление признаков согласованности действий, так и экономической несамостоятельности субъектов, которые используются в схемах. При этом необходимо учитывать не только формальные признаки, но и реальные экономические процессы, которые опосредованы конкретными гражданско-правовыми договорами. Как показывает дело № A72-9161/2022, даже при наличии общих ресурсов или взаимозависимости суды могут признать схему добросовестной, если налогоплательщик сохраняет хозяйственную автономию – этот нюанс требует особого внимания при формулировании законодательных критериев.

Системный анализ проанализированных в статье судебных актов позволяет выделить основные признаки недобросовестного дробления: использование фиктивного документооборота, установление централизованного управления и использование общих трудовых и материальных ресурсов, что свидетельствует о зависимости подконтрольных лиц и их экономической несамостоятельности.

Однако данный перечень не может считаться исчерпывающим; на сегодняшний день в научной и экспертной литературе предлагаются более обширные перечни признаков, свидетельствующих о формальном дроблении бизнеса. Дискуссия между сторонниками чётких критериев (А. В. Волков, О. Е. Блинков [\[5\]](#)) и предостерегающими от избыточного

регулирования (Д. В. Винницкий ^[4]) демонстрирует сложность поиска баланса. Полагаем, что отечественный законодатель должен отреагировать на правовые подходы, выработанные судами и имплементировать их в действующее законодательство.

Например, возможно закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации легальной дефиниции «дробление бизнеса» с формулировкой ключевых признаков данной схемы. При этом потребуются установление прямого запрета на применение специальных налоговых режимов в случаях, когда деятельность налогоплательщика направлена преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды. Важно подчеркнуть: такое решение, хотя и эффективно для борьбы со злоупотреблениями, может породить новые сложности на практике – например, конфликт с общими нормами о необоснованной налоговой выгоде (ст. 54.1 НК РФ) или риск избыточных претензий налоговых органов к добросовестным предпринимателям.

Предлагаемые меры направлены на создание чётких правовых ориентиров, способствующих предсказуемости правоприменения и позволяющих учитывать интересы как государства, так и налогоплательщиков. Суды всё чаще ориентируются на принцип добросовестности налогоплательщика, оценивая наличие реальной деловой цели операций. Большое значение в этом играет позиция Верховного Суда РФ, изложенная в Обзоре практики применения ст.54.1 НК РФ от 13 декабря 2023 года (<https://vsrf.ru/documents/all/33229/>, дата обращения: 23.07.2025), согласно которой ключевым критерием оценки добросовестности является реальная деловая цель хозяйственных операций. Это, как видится, соответствует позиции Конституционного Суда РФ, который в Постановлении от 27 мая 2003 г. №9-П (<https://base.garant.ru/12131072/>, дата обращения: 23.07.2025) отметил недопустимость наказания за использование законных способов минимизации налогов.

Анализ зарубежного опыта (в частности, стран ЕС) также показывает эффективность применения принципа «substance over form» и правил GAAR. Эти подходы позволяют преодолевать формальные конструкции, если они направлены исключительно на получение налоговой выгоды. Однако их адаптация к российским реалиям потребует учёта важной особенности: в отличие от ЕС, где GAAR дополняется детальными директивами, нам необходимо избежать излишней жёсткости, чтобы не нарушить баланс между фискальными интересами и правом на законную оптимизацию. Полагаем, что их адаптация в российском законодательстве способствовала бы формированию более предсказуемой и стабильной правоприменительной практики.

Выводы (Conclusions)

Как показывает практика, российские арбитражные суды всё чаще отказываются от формально-юридического подхода, согласно которому наличие нескольких юридических лиц сразу приравнивалось к схеме дробления бизнеса. В центре внимания оказывается фактическое экономическое содержание операций и наличие деловой цели у налогоплательщика. Анализ судебной практики позволяет выделить ключевые признаки недобросовестного дробления бизнеса: наличие централизованного управления; совместное использование персонала и имущества; отсутствие управленческой самостоятельности у взаимозависимых организаций; формальный характер документооборота. Эти элементы в системной взаимосвязи позволяют судить о фактической экономической зависимости между субъектами, несмотря на их формальную юридическую самостоятельность. Однако эти критерии не могут считаться исчерпывающими и требуют тщательной оценки обстоятельств каждого конкретного дела. Как показывает практика стран ЕС, применение принципа substance over form и

механизмов GAAR оказывается эффективным инструментом в борьбе с агрессивным налоговым планированием. Адаптация этих подходов к российским условиям могла бы способствовать формированию более предсказуемой и стабильной правоприменительной практики, при этом важно сохранить баланс между фискальными интересами государства и законным правом налогоплательщиков на оптимизацию налогообложения.

В целях устранения правовой неопределенности и обеспечения единообразного подхода к оценке схем дробления бизнеса предлагаем внести в Налоговый кодекс Российской Федерации следующие изменения:

1. В пункт 2 статьи 11 НК РФ добавить легальное определение дробления бизнеса как искусственного создания или использования взаимозависимых субъектов для ведения фактически единого хозяйственного процесса, направленного преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды за счёт применения специальных налоговых режимов или иных льгот.

2. В статье 346.12 НК РФ установить запрет на применение упрощённой системы налогообложения налогоплательщиками, если их деятельность осуществляется в рамках схем дробления бизнеса, направленных преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды. Предлагается конкретизировать признаки таких схем, включая использование общих ресурсов, отсутствие управленческой автономии и иные обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий взаимозависимых лиц.

3. В статье 346.45 НК РФ предусмотреть запрет на выдачу патента и применение патентной системы налогообложения при установлении факта дробления бизнеса с целью необоснованного снижения налоговой нагрузки.

Эти меры, по нашему мнению, позволят создать более чёткие правовые ориентиры для налогоплательщиков и налоговых органов, снизить количество судебных споров и способствовать формированию устойчивой судебной практики, отражающей баланс интересов всех участников налоговых правоотношений.

Библиография

1. Секретарёв Р.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: проблемы правоприменения // Налоги и налогообложение. 2024. № 6. С. 81-89. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.72113 EDN: LNNTSD URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=72113
2. Подшивалова Д.Я. Вопросы правовой определенности GAAR в контексте судебного правоприменения в Канаде // Право и государство: теория и практика. 2021. № 1(193). С. 66-69. DOI: 10.47643/1815-1337_2021_1_66. EDN: VBWQQR 3.
3. Подшивалова Д.Я. Финансово-правовые средства противодействия недобросовестной практике дробления бизнеса в Канаде // Налоги и налогообложение. 2021. № 2. С. 85-92. DOI: 10.7256/2454-065X.2021.2.34822 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=34822
4. Винницкий Д.В. К дискуссии о дроблении бизнеса и последовательности применяемых подходов // Налоговед. 2019. № 3. С. 51-59. EDN: YZAFNJ 5.
5. Волков А.В., Блинков О.Е. Дробление бизнеса: правовые проблемы // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2019. № 44. С. 261-280. DOI: 10.17072/1995-4190-2019-44-261-280. EDN: MHLGDG 6.
6. Ефремова Е.С. Дробление бизнеса и статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации // Журнал Сибирского федерального университета. Серия: Гуманитарные науки. 2024. Т. 17, № 6. С. 1103-1111. EDN: MIMALM 7.

7. Подшивалова Д.Я. Подход Российской Федерации к понятию "уклонение от налогообложения" // Государство и право. 2021. № 8. С. 164-170. DOI: 10.31857/S102694520011577-5. EDN: СТJМН 8.
8. Подшивалова Д.Я. Статья 54.1 НК РФ: возможные проблемы правоприменения // Налоги. 2021. № 2. С. 20-25. DOI: 10.18572/1999-4796-2021-2-20-25. EDN: ZLTNPP 9.
9. Трапезников А.И. Правовая природа "дробления" бизнеса как налогового правонарушения // Право и государство: теория и практика. 2024. № 1(229). С. 81-84. DOI: 10.47643/1815-1337_2024_1_81. EDN: FQHRVO 10.
10. Трапезников А.И. Правовая аналитика юрисконсульта при определении признаков искусственного "дробления бизнеса" // Юридическая техника. 2024. № 18. С. 695-699. EDN: SGVCOY 11.
11. Трапезников А.И. Понятие "дробления" бизнеса как вида налогового правонарушения // Аграрное и земельное право. 2024. № 1(229). С. 118-121. DOI: 10.47643/1815-1329_2024_1_118. EDN: LPSGOK 12.
12. Ochôa J. Implementation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) in Portugal // European Taxation. 2022. Vol. 62, № 5. P. 209-218. DOI: <https://doi.org/10.59403/1an63cb>. EDN: YWNUSW 13.
13. Schönfeld J. Controlled Foreign Company Rules and the EU Anti-Tax Avoidance Directive // EC Tax Review. 2017. Vol. 26, № 3. P. 145-152. DOI: <https://doi.org/10.54648/ecta2017016>. 14.
14. van Os P. Interest Limitation under the Adopted EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Principle of Proportionality // EC Tax Review. 2016. Vol. 25, № 4. P. 184-198. DOI: <https://doi.org/10.54648/ecta2016020>. 15.
15. Пономарева К.А. Дробление бизнеса: о соблюдении принципа определенности налогообложения в правоприменительной практике // Правоприменение. 2020. Т. 4, № 2. С. 41-48. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(2).41-48. EDN: RKLPA5 16.
16. Митяева Т.И., Шумов П.В. Дробление бизнеса: законное предпринимательство или налоговое правонарушение // Аграрное и земельное право. 2023. № 10(226). С. 114-116. DOI: 10.47643/1815-1329_2023_10_114. EDN: DDOZMO

Результаты процедуры рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

Предметом исследования в представленной на рецензирование статье являются, как это следует из ее наименования, налоговые риски искусственного дробления бизнеса. Автор проанализировал соответствующую судебную практику 2024 – 2025 годов. Заявленные границы исследования соблюдены ученым.

Методология исследования в тексте статьи не раскрывается.

Актуальность избранной автором темы исследования несомненна и обосновывается им следующим образом: "Оптимизация налоговой нагрузки остаётся важной частью предпринимательской деятельности. От успешности её реализации зависит не только рентабельность, но и порой само существование бизнеса. Однако в практическом применении границы между допустимыми и недобросовестными способами снижения налоговой нагрузки продолжают оставаться неопределёнными. Одним из наиболее спорных и обсуждаемых инструментов в этой сфере является так называемое «дробление бизнеса» — организация деятельности через создание нескольких

взаимозависимых юридических лиц [1], применяющих специальные налоговые режимы. Актуальность темы обусловлена отсутствием в действующем налоговом законодательстве Российской Федерации не только чётко установленного определения понятия «дробление бизнеса», но и критериев его правомерности" и др. Ученым подробно раскрыта степень изученности рассматриваемых в статье проблем: "В научной литературе тема дробления бизнеса вызывает активные дискуссии. Так, Д. В.Винницкий указывает на непоследовательность правоприменительных позиций [4]. Поэтому важно найти баланс между правом налогоплательщика на экономическую свободу и необходимостью противодействия злоупотреблениям налоговыми льготами. Доктора юридических наук А. В.Волков и О. Е.Блинков в совместном исследовании рассматривают дробление бизнеса как результат несовершенства налогового регулирования и предлагают введение четких критериев законности подобных схем [5]. Е. С.Ефремова обращает внимание на отсутствие в российском праве четкого механизма разграничения правомерной оптимизации и незаконного уклонения от налогов, что, по ее мнению, повышает правовую неопределенность для предпринимателей [6]. Аналогичные вопросы затрагиваются в работах ранее упомянутой Д. Я.Подшиваловой о концепции «уклонения от налогообложения» в российском праве, где автор обоснованно акцентирует внимание на сложностях разграничения допустимой оптимизации и недопустимого уклонения [7],[8]. Стоит выделить несколько ёмких статей А. И.Трапезникова, в которых автор прослеживает эволюцию судебной практики и закрепление доктрины «налоговой выгоды» применительно к дроблению бизнеса, включая критерии деловой цели и реальности хозяйственных операций. А. И. Трапезников справедливо отмечает, что «Понятия «налоговая выгода» и «дробление» бизнеса находятся в генетической связи, соотносятся как родовое и видовое понятия, так как «дробление» бизнеса является одним из частных случаев получения необоснованной налоговой выгоды» [9]. Полагаем, что и иные публикации указанного автора данный тезис убедительно подтверждают [10],[11]. Механизм против злоупотребления правом в налоговом регулировании как часть более общего правила о запрете злоупотребления правом (General Anti-Abuse Rule, GAAR), рассмотрен в статьях Ж. Ошоа [12], Я. Шёнфельда [13] и П. ван Оса [14]".

Научная новизна работы проявляется в ряде заключений автора: "Проведённое исследование подтверждает, что ключевым критерием признания действий налогоплательщиков недобросовестными является как выявление признаков согласованности действий, так и экономической несамостоятельности субъектов, которые используются в схемах. При этом необходимо учитывать не только формальные признаки, но и реальные экономические процессы, которые опосредованы конкретными гражданско-правовыми договорами"; "Системный анализ проанализированных в статье судебных актов позволяет выделить основные признаки недобросовестного дробления: использование фиктивного документооборота, установление централизованного управления и использование общих трудовых и материальных ресурсов, что свидетельствует о зависимости подконтрольных лиц и их экономической несамостоятельности. Однако данный перечень не может считаться исчерпывающим; на сегодняшний день в научной и экспертной литературе предлагаются более обширные перечни признаков, свидетельствующих о формальном дроблении бизнеса. Дискуссия между сторонниками чётких критериев (А. В. Волков, О. Е. Блинков [5]) и предостерегающими от избыточного регулирования (Д. В. Винницкий [4]) демонстрирует сложность поиска баланса. Полагаем, что отечественный законодатель должен отреагировать на правовые подходы, выработанные судами и имплементировать их в действующее законодательство. Например, возможно закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации легальной дефиниции «дробление бизнеса» с формулировкой

ключевых признаков данной схемы. При этом потребуются установление прямого запрета на применение специальных налоговых режимов в случаях, когда деятельность налогоплательщика направлена преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды. Важно подчеркнуть: такое решение, хотя и эффективно для борьбы со злоупотреблениями, может породить новые сложности на практике – например, конфликт с общими нормами о необоснованной налоговой выгоде (ст. 54.1 НК РФ) или риск избыточных претензий налоговых органов к добросовестным предпринимателям"; "Анализ зарубежного опыта (в частности, стран ЕС) также показывает эффективность применения принципа «substance over form» и правил GAAR. Эти подходы позволяют преодолевать формальные конструкции, если они направлены исключительно на получение налоговой выгоды. Однако их адаптация к российским реалиям потребует учёта важной особенности: в отличие от ЕС, где GAAR дополняется детальными директивами, нам необходимо избежать излишней жёсткости, чтобы не нарушить баланс между фискальными интересами и правом на законную оптимизацию. Полагаем, что их адаптация в российском законодательстве способствовала бы формированию более предсказуемой и стабильной правоприменительной практики" и др. Таким образом, статья вносит определенный вклад в развитие отечественной правовой науки и, безусловно, заслуживает внимания потенциальных читателей.

Научный стиль исследования выдержан автором в полной мере.

Структура работы логична. Во вводной части статьи ученый обосновывает актуальность избранной им темы исследования. В основной части работы автор анализирует налоговые риски искусственного дробления бизнеса на основании материалов судебной практики 2024 – 2025 гг., выявляет ряд проблем и предлагает пути их решения. В заключительной части работы содержатся выводы по результатам проведенного исследования.

Содержание статьи соответствует ее наименованию, но не лишено недостатков формального характера.

Так, автор пишет: "Доктора юридических наук А. В.Волков и О. Е.Блинков в совместном исследовании рассматривают дробление бизнеса как результат несовершенства налогового регулирования и предлагают введение четких критериев законности подобных схем [5]" - "юридических" (опечатка).

Таким образом, статья нуждается в дополнительном вычитывании - в ней встречаются опечатки.

Библиография исследования представлена 16 источниками (научными статьями), в том числе на английском языке. С формальной и фактической точек зрения этого достаточно. Автору удалось раскрыть тему исследования с необходимой полнотой и глубиной.

Апелляция к оппонентам имеется, как общая, так и частная (Д. В. Винницкий), и вполне достаточна. Научная дискуссия ведется автором корректно. Положения работы обоснованы в должной степени и проиллюстрированы примерами.

Выводы по результатам проведенного исследования имеются ("Как показывает практика, российские арбитражные суды всё чаще отказываются от формально-юридического подхода, согласно которому наличие нескольких юридических лиц сразу приравнивалось к схеме дробления бизнеса. В центре внимания оказывается фактическое экономическое содержание операций и наличие деловой цели у налогоплательщика. Анализ судебной практики позволяет выделить ключевые признаки недобросовестного дробления бизнеса: наличие централизованного управления; совместное использование персонала и имущества; отсутствие управленческой самостоятельности у взаимозависимых организаций; формальный характер документооборота. Эти элементы в системной взаимосвязи позволяют судить о

фактической экономической зависимости между субъектами, несмотря на их формальную юридическую самостоятельность. Однако эти критерии не могут считаться исчерпывающими и требуют тщательной оценки обстоятельств каждого конкретного дела. Как показывает практика стран ЕС, применение принципа *substance over form* и механизмов GAAR оказывается эффективным инструментом в борьбе с агрессивным налоговым планированием. Адаптация этих подходов к российским условиям могла бы способствовать формированию более предсказуемой и стабильной правоприменительной практики, при этом важно сохранить баланс между фискальными интересами государства и законным правом налогоплательщиков на оптимизацию налогообложения. В целях устранения правовой неопределенности и обеспечения единообразного подхода к оценке схем дробления бизнеса предлагаем внести в Налоговый кодекс Российской Федерации следующие изменения:

1. В пункт 2 статьи 11 НК РФ добавить легальное определение дробления бизнеса как искусственного создания или использования взаимозависимых субъектов для ведения фактически единого хозяйственного процесса, направленного преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды за счёт применения специальных налоговых режимов или иных льгот. 2. В статье 346.12 НК РФ установить запрет на применение упрощённой системы налогообложения налогоплательщиками, если их деятельность осуществляется в рамках схем дробления бизнеса, направленных преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды. Предлагается конкретизировать признаки таких схем, включая использование общих ресурсов, отсутствие управленческой автономии и иные обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий взаимозависимых лиц" и др.), обладают свойствами достоверности, обоснованности и, несомненно, заслуживают внимания научного сообщества.

Интерес читательской аудитории к представленной на рецензирование статье может быть проявлен прежде всего со стороны специалистов в сфере налогового права при условии ее небольшой доработки: раскрытии методологии исследования и устранении опечатки в тексте статьи.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

РЕЦЕНЗИЯ

на статью на тему «Налоговые риски искусственного дробления бизнеса: анализ судебной практики 2024 – 2025 годов».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам судебной практики и особым судебным подходам применительно к вопросам выявления фактов искусственного дробления бизнеса и возникающих в связи с этим налоговых рисков. Автором приводятся конкретные примеры из судебных дел, делаются принципиальные

выводы из них, рекомендации для практики, а также предложения по совершенствованию законодательства. В качестве конкретного предмета исследования выступили положения законодательства, мнения ученых, материалы судебной практики. Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье не заявлена. При этом она может быть ясно понята из названия и содержания работы. Цель может быть обозначена в качестве рассмотрения и разрешения отдельных проблемных аспектов вопроса о налоговых рисках искусственного дробления бизнеса в связи с формированием судебной практики в 2024-2025 годах. Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования.

В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из материалов судебной практики.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства. Например, следующий вывод автора: «Правовое регулирование вопросов дробления бизнеса в российском законодательстве основано на положениях Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), прежде всего ст.54.1, устанавливающей принципы определения обоснованности налоговой выгоды. Важно отметить, что действующее налоговое законодательство не содержит легального определения «дробления бизнеса»».

Следует положительно оценить возможности эмпирического метода исследования, связанного с изучением материалов судебной практики, а также иной правоприменительной практики. В частности, важным может быть следующий вывод: «Подходы арбитражных судов и позиции ФНС РФ за 2024–2025 годы совпадают в части того, что искусственное разделение бизнеса является недопустимым способом снижения налоговых обязательств. Несмотря на наличие многочисленных разъяснений налоговых органов и значимых судебных дел, в научной литературе активно обсуждается баланс между свободой предпринимательской деятельности и ограничениями, призванными пресекать недобросовестное использование налоговых льгот».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки зрения теории тема дробления бизнеса и формирующиеся в связи с этим судебной практики сложна и неоднозначна. Действительно, факты дробления бизнеса на практике возникают. Эти действия, которые могут быть признаны недобросовестными, находят отклик в судах, что необходимо знать участникам экономического оборота. Сложно спорить с автором рецензируемой статьи в том, что «В арбитражной практике налоговых споров вопрос о «дроблении бизнеса» весьма важен применительно к попыткам налогоплательщиков минимизировать налоговые обязательства с помощью аффилированных структур. Изучение решений арбитражных судов различных округов позволяет выявить устойчивые подходы судебных инстанций к квалификации подобных схем и определить критерии, по которым разграничивается законная оптимизация и недобросовестные действия».

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать. Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод: «российские арбитражные суды всё чаще отказываются от формально-юридического подхода, согласно которому наличие нескольких юридических лиц сразу приравнивалось к схеме дробления бизнеса. В центре внимания оказывается фактическое экономическое содержание операций и наличие деловой цели у налогоплательщика. Анализ судебной практики позволяет выделить ключевые признаки недобросовестного дробления бизнеса: наличие централизованного управления; совместное использование персонала и имущества; отсутствие управленческой самостоятельности у взаимозависимых организаций; формальный характер документооборота. Эти элементы в системной взаимосвязи позволяют судить о фактической экономической зависимости между субъектами, несмотря на их формальную юридическую самостоятельность. Однако эти критерии не могут считаться исчерпывающими и требуют тщательной оценки обстоятельств каждого конкретного дела».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по совершенствованию действующего законодательства. В частности,

«В пункт 2 статьи 11 НК РФ добавить легальное определение дробления бизнеса как искусственного создания или использования взаимозависимых субъектов для ведения фактически единого хозяйственного процесса, направленного преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды за счёт применения специальных налоговых режимов или иных льгот».

Приведенный вывод может быть актуален и полезен для правотворческой деятельности.

Таким образом, материалы статьи могут иметь определенный интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с выявлением налоговых рисков.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, в целом достиг цели исследования, предложив конкретные идеи для реформирования российского законодательства.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

Библиография.

Следует высоко оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России и из-за рубежа (Волков А.В., Блинков О.Е., Подшивалова Д.Я., Секретарёв Р.В., Ochôa J., Schönfeld J. и другие). Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области проблем дробления бизнеса. Хотело бы отметить использование автором большого количества материалов судебной практики, что позволило придать исследованию правоприменительную направленность.

Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию различных аспектов темы.

Апелляция к оппонентам.

Автор провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Все цитаты ученых сопровождаются авторскими комментариями. То есть автор показывает разные точки зрения на проблему и пытается аргументировать более правильную по его мнению.

Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к проблеме выявления налоговых рисков, возникающих в связи с дроблением бизнеса.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Грошев С.А. Налогово-правовые аспекты обращения обеспеченного рублем стейблкоина A7A5 в системе цифровых прав Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.76204 EDN: BXLFPH URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=76204

Налогово-правовые аспекты обращения обеспеченного рублем стейблкоина A7A5 в системе цифровых прав Российской Федерации

Грошев Семен Александрович

ORCID: 0009-0001-7835-076X

аспирант; кафедра Гражданского права и процесса; Санкт-Петербургский университет технологий управления и экономики

190020, Россия, г. Санкт-Петербург, Адмиралтейский р-н, Лермонтовский пр-кт, д. 44 литера А

✉ grochev@icloud.com



[Статья из рубрики "Тема: Перспективы и новые пути развития налогового законодательства"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.5.76204

EDN:

BXLFPH

Дата направления статьи в редакцию:

10-10-2025

Аннотация: Статья посвящена исследованию налогово-правовых аспектов обращения обеспеченного рублем стейблкоина A7A5, являющегося иностранным цифровым правом и квалифицированного в Российской Федерации в качестве цифрового финансового актива. Предметом исследования выступают особенности правового режима иностранных цифровых прав, квалифицируемых в качестве цифровых финансовых активов в Российской Федерации, возникающие налоговые последствия операций с таким активом. В результате проведенного исследования автор приходит к выводу, что, несмотря на создание правовых основ для интеграции иностранных цифровых прав в российский правопорядок, их налогово-правовой режим остается недостаточно разработанным. Показано, что данная категория носит вспомогательный (технический) характер и служит прежде всего инструментом для легитимации в России определенного круга иностранных активов, не являясь при этом полноценной самостоятельной правовой категорией. Отмечается, что НК РФ не содержит специальных норм,

регулирующих налогообложение иностранных цифровых прав, за исключением операций в рамках экспериментального правового режима, что создает правовую неопределенность. По мнению автора, признание иностранных цифровых прав в качестве цифровых финансовых активов в России знаменует новый этап развития рынка цифровых финансовых активов, и ключевую роль в этом играет интеграция цифрового актива A7A5 с публичным блокчейном. Это не только расширяет возможности по обращению таких активов, но и порождает уникальные операции с такими активом в среде децентрализованных финансов, что напрямую актуализирует вопрос о необходимости формирования специальных подходов к учету доходов, расходов и убытков от таких операций для целей налогообложения. Делается вывод, что экономическая сущность таких операций может иметь сходство с операциями с производными финансовыми инструментами и сделками хеджирования. Данное сходство обоснованно ставит вопрос о необходимости распространения на такие операции с иностранными цифровыми правами специальных правил, закрепленных в НК РФ для схожих по своей сущности финансовых инструментов. Результаты исследования могут быть применены для дальнейшего развития законодательства о налогообложении иностранных цифровых прав и формирования подходов к налогообложению операций с такими активами в публичных блокчейнах.

Ключевые слова:

цифровой финансовый актив, иностранное цифровое право, гибридное цифровое право, цифровая валюта, криптовалюта, криптоактив, цифровой актив, стейблкоин, налогообложение цифровых прав, налоговое право

Введение

Одной из целей экономических санкций, введенных недружественными государствами против Российской Федерации после начала специальной военной операции, являлась финансовая изоляция, выразившаяся в ограничении доступа к международным платежным системам и целенаправленном усложнении механизмов трансграничных расчетов. Так, мерами, усложнившими международные расчеты, стали: отключение ряда российских банков от международной межбанковской системы передачи финансовой информации и совершения платежей (Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunications, SWIFT); включение ряда организаций в американский санкционный список специально назначенных граждан и заблокированных лиц (Specially Designated Nationals and Blocked Persons List, далее – SDN лист), влекущее блокировку активов и запрет на осуществление операций с такими лицами; введение финансовых ограничений со стороны Европейского союза [\[1\]](#); ряд иных ограничительных мер. Как справедливо отмечают специалисты, адаптируясь к санкционным ограничениям российский бизнес в ряде случаев перешел к нестандартным расчетам в виде бартера, использования посредников в дружественных странах и сложных логистических схем, включая реэкспорт [\[2\]](#).

Введенные ограничения наряду с развитием цифровой экономики в финансовой сфере стимулировали формирование правовых институтов, направленных в том числе и на преодоление санкционных ограничений. К числу таких институтов относятся цифровые права, которые в текущей правовой системе подразделяются на следующие виды: цифровые финансовые активы (далее — ЦФА), утилитарные цифровые права (далее –

УЦП), гибридные цифровые права и иностранные цифровые права (далее — ИЦП). В научной литературе для обозначения рассматриваемых категорий широко используются термины «цифровые активы» [\[3\]](#) и «криптоактивы» [\[4\]](#). Данные категории цифровых активов получили поэтапное законодательное закрепление в российском праве в период с 2018 по 2024 год, причем их правовое регулирование продолжает динамично развиваться, что свидетельствует о стремлении законодателя создать благоприятные условия их обращения и использования.

В научной литературе многие исследователи, рассматривая данные институты, выделяют ЦФА как один из потенциальных и перспективных механизмов нейтрализации санкционных рисков, направленный на решение как платежных [\[5, с. 583\]](#), так и иных экономических проблем [\[6, с. 38\]](#), обусловленных санкционными мерами. В соответствии с ч. 2 Федерального закона от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – ФЗ о ЦФА) под ЦФА понимаются цифровые права, включающие денежные требования, возможность осуществления прав по эмиссионным ценным бумагам, права участия в капитале непубличного акционерного общества, право требовать передачи эмиссионных ценных бумаг, выпуск, учет и обращение которых возможны только путем внесения (изменения) записей в информационную систему на основе распределенного реестра, а также в иные информационные системы. Исходя из заявлений заместителя Министра финансов Российской Федерации И. А. Чебескова, рынок ЦФА к концу 2025 года превысит 1 трлн рублей, а к 2030 году может достичь 10 трлн рублей при надлежащем регулировании.

Однако не все исследователи разделяют позицию, что ЦФА могут стать эффективным решением для преодоления санкций и инструментом для международных расчетов. Так, А. А. Ситник справедливо отмечает: «Российские ЦФА могут эмитироваться только особыми субъектами — операторами информационных систем, в которых осуществляется выпуск ЦФА, зарегистрированными Банком России. Таким образом, в силу своей специфики ЦФА в том виде, в котором они существуют в нашей стране, просто не могут быть интересны в качестве встречного предоставления для зарубежных контрагентов, поскольку в итоге они столкнутся с проблемой вывода денежных средств из России» [\[7, с. 35\]](#). Соответствующую позицию также косвенно подтверждает И. А. Чебесков, говоря о том, что в настоящее время существенным препятствием для рынка ЦФА является отсутствие технологической совместимости между российскими платформами и открытыми блокчейн-сетями.

Следует также согласиться с позицией ряда исследователей, усматривающих причину технологической изоляции информационных систем ЦФА в ограничительном толковании ч. 1 ст. 4 Закона о ЦФА [\[8\]](#). В соответствии с указной нормой ЦФА учитываются в информационной системе, осуществляющей их выпуск, в виде записей способами, установленными правилами указанной информационной системы. Несмотря на то, что эта норма не устанавливает прямой запрет на обращение ЦФА в иных информационных системах, сам механизм совершения сделок с ЦФА неразрывно связан с внесением записей в конкретную информационную систему, что могло быть воспринято участниками рынка как требование к введению закрытого (изолированного) учета.

Можно говорить о том, что одной из попыток исправить данную ситуацию стало внесение законодателем изменений в ФЗ о ЦФА Федеральным законом от 08.08.2024 № 221-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Соответствующие изменения закрепили в ФЗ о ЦФА определение ИЦП, подразумевающее обязательственные и иные права, выпуск, учет и обращение которых осуществляются в информационной системе, организованной не в соответствии с российским правом, за исключением иностранных ценных бумаг, относящихся в соответствии с личным законом лица, обязанного по ним, к ценным бумагам. Обращаясь к рассмотрению соответствующей категории, некоторые исследователи обоснованно отмечают, что действующее определение ИЦП характеризуется своей широтой, что создает существенные сложности в определении круга объектов, подпадающих под его действие [\[9, с 6\]](#).

Учитывая вышеизложенное, целью настоящей работы является налогово-правовой анализ категории ИЦП, способствующий выявлению ряда вопросов, возникающих вследствие законодательного закрепления этой категории. Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи: проанализировать закреплённую в ФЗ о ЦФА категорию ИЦП и выделить ее особенности; исследовать специфику криптоактива А7А5 как первого ИЦП, квалифицируемого в качестве ЦФА в соответствии с законодательством Российской Федерации; выявить ряд налогово-правовых вопросов, возникающих при использовании А7А5 в различных финансовых операциях.

По результатам проведенного исследования предполагается сформировать выводы о существовании налогово-правовых пробелов в регулировании ИЦП. Учитывая возможность применения ИЦП в международных расчетах для преодоления санкционных ограничений, результаты работы могут быть использованы Банком России для развития своей регуляторной политики по отношению к данным активам. Кроме того, поскольку использование ИЦП предполагает возможность совершения уникальных операций, влекущих налоговые последствия, выводы настоящего исследования будут актуальны для ФНС и Минфина России.

Методологический аппарат исследования составляют следующие методы и приемы научного познания: общенаучные и частные методы (такие как: логический, сравнительно-правовой, формально-юридический и др.) анализ, синтез, сравнение, а также классификация, систематизация и обобщение.

Основная часть

Следует начать с того, что еще до прямого законодательного закрепления категории ИЦП концепция, предусмотренная в ФЗ о ЦФА, изначально предусматривала возможность обращения ЦФА в различных информационных системах. На это указывала норма первоначальной редакции ч. 1 ст. 10 ФЗ о ЦФА, упоминавшая ЦФА, эмитированные в информационных системах, организованных в соответствии с иностранным правом. Однако, за исключением данной отсылки, закон не предусматривал каких-либо конкретных положений, регулирующих обращение таких активов. Введение категории ИЦП в Закон о ЦФА повлекло изменения в ч. 1 ст. 10 ФЗ о ЦФА, из которой исключили упоминание о ЦФА, выпущенных в соответствии с иностранным правом, дополнив ее положением о неприменении требований данной части к сделкам с использованием ЦФА в качестве встречного предоставления по внешнеторговым контрактам.

На сегодняшний день ФЗ о ЦФА содержит не только определение ИЦП, но и ряд положений, связанных с их правовым регулированием. Так, в законе закреплена возможность обращения ИЦП в Российской Федерации в качестве ЦФА при соблюдении

некоторых условий, таких как квалификация ИЦП в качестве ЦФА оператором информационной системы, в которой осуществляется выпуск ЦФА, и ряд других требований. Кроме того, согласно ФЗ о ЦФА, Банк России наделяется следующими полномочиями, связанными с регулированием обращения ИЦП:

1. Установление особенностей учета и обращения ИЦП, допущенных к обращению на территории РФ (ч. 1.1. ст. 4 ФЗ о ЦФА).
2. Определение требований к кругу лиц, имеющих право приобретать ИЦП (ч. 1.1. ст. 4 ФЗ о ЦФА).
3. Введение запрета на квалификацию отдельных ИЦП в качестве цифровых прав при угрозе стабильности финансового рынка или интересам инвесторов (ч. 3.3. ст. 5 ФЗ о ЦФА).
4. Установление дополнительных требований к ИЦП, подлежащим квалификации в качестве цифровых прав (ч. 3.4. ст. 5 ФЗ о ЦФА).

В 2025 году Банк России, воспользовавшись своими полномочиями, выпустил Указание от 01.04.2025 N 7036-У «О дополнительных требованиях к иностранным цифровым правам, которые могут быть квалифицированы в качестве цифровых прав». Согласно установленным требованиям, приобретать ИЦП в Российской Федерации смогут исключительно юридические лица со статусом квалифицированного инвестора. Также для таких активов вводятся дополнительные критерии допуска, такие как:

1. Отсутствие связи с ценными бумагами резидентов недружественных стран.
2. Отсутствие в условии выпуска положений о возможной блокировке ИЦП со стороны эмитентов, платежных агентов или контролирующих лиц.
3. Наличие в перечне юрисдикций для исполнения обязательств по ИЦП хотя бы одной юрисдикции, не являющейся недружественной.
4. Исключение рассмотрения споров в отношении ИЦП в недружественных юрисдикциях.
5. Обязанность эмитента раскрыть сведения о себе, об обеспечении и о порядке погашения и передачи прав по ИЦП.
6. Обеспечение ИЦП не должно зависеть от финансовых инструментов недружественных государств (например, ценных бумаг), а также цифровых валют.
7. Такие активы не должны удостоверять права на получение ИЦП, которые не допущены к обращению на территории России.

Следует отметить, что введение указанных критериев допуска спровоцировало дискуссию в экспертной среде, поскольку установленные ограничения существенно сокращают перечень активов, способных квалифицироваться как ИЦП. В частности, под ограничения попал крупнейший по капитализации стейблкоин USDT с долларовым обеспечением, эмитированный американской компанией Tether Operations Limited. Затрагивая такое понятие как стейблкоин также важно отметить, что в Российской Федерации отсутствует его законодательное закрепление. Как отмечает ряд исследователей [\[10, с. 148\]](#), под стейблкоином следует понимать криптоактив, который: выпускается идентифицированным эмитентом на блокчейне в форме обращающихся цифровых обязательств или депозитарных расписок; поддерживает стабильность обменного курса за счет привязывания к базовому низковолатильному денежному или

товарному обеспечению или посредством использования алгоритмических технологий; может использоваться в качестве средства сбережения, а также средства обмена и/или средства платежа у лиц, отличных от эмитента. Учитывая эти характеристики, под понятие стейблкоин могут подпадать некоторые виды ЦФА, ИЦП.

Возвращаясь к введенным Банком России дополнительным требованиям к ИЦП, следует подчеркнуть, что несмотря на последовавшие ограничения в отношении ряда стейблкоинов (как, например, в отношении USDT), данная норма не вводит прямой запрет на использование таких активов. Владение и частное применение подобных стейблкоинов в России остаются разрешенными. Введенное регулирование означает исключительно невозможность придания таким активам правового режима ЦФА со всеми вытекающими последствиями, в частности невозможности их использования в регулируемом трансграничном обороте, предусмотренном для ЦФА.

Таким образом, исходя из закреплённых положений об ИЦП в ФЗ о ЦФА можно констатировать, что на сегодняшний день правовое регулирование ИЦП в РФ характеризуется формированием сбалансированного подхода. С одной стороны, законодатель создал правовые основания для интеграции международных цифровых активов в российский правопорядок через институт квалификации ИЦП в качестве ЦФА. С другой стороны, была закреплена система контроля с широкими регуляторными полномочиями Банка России, что демонстрирует стремление законодателя обеспечить защиту интересов участников рынка и устойчивость финансовой системы.

Формирование рассмотренной правовой базы закономерно стимулировало появление первых проектов, ориентированных на использование новых возможностей, предусмотренных ФЗ о ЦФА. Так, в феврале 2025 года в Киргизской Республике компанией Old Vector LLC был представлен криптоактив A7A5. По заявлению компании-эмитента, стоимость актива полностью обеспечена рублевыми депозитами в банках с широкой корреспондентской сетью и поддерживается в пропорции 1:1 к рублю. Кроме того, соответствующий криптоактив предусматривает процентный доход для держателя такого актива, который формируется за счет процентных начислений по депозитам. Как указывают создатели проекта, половина полученного дохода автоматически распределяется между всеми держателями криптоактивов в течение 24 часов после зачисления средств от банков, при этом начисления производятся ежедневно, пропорционально сумме размещенных средств. Для участия в распределении дохода не требуется совершать каких-либо действий, необходимо лишь держать соответствующий криптоактив в кошельке для хранения и передачи виртуальных активов владельца.

Эмиссия криптоактива A7A5 осуществляется в рамках законодательства Кыргызской Республики, поэтому для определения правовой природы данного актива необходимо обратиться к профильному регулированию рынка криптоактивов в этой стране. Ключевые понятия из этой сферы закреплены в Законе Кыргызской Республики «О виртуальных активах», вступившем в силу 28 июля 2022 года (далее – Закон о виртуальных активах). Следует отметить, что принятие данного закона стимулировало активную научную дискуссию о правовом регулировании криптоактивов как среди российских [\[11\]](#), так среди и иностранных специалистов [\[12\]](#).

В соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 4 указанного закона виртуальный актив представляет собой совокупность данных в электронно-цифровой форме, имеющий стоимость, являющийся цифровым выражением ценности и/или средством удостоверения имущественных и/или неимущественных прав, который создается, хранится и обращается с использованием технологии распределенных реестров или аналогичной технологии и не является

денежной единицей (валютой), средством платежа и ценной бумагой. Исходя из этого определения В. А. Фудашкин выделяет следующие основные признаки виртуального актива [13, с. 147]: технологическая природа, заключающаяся в существовании в электронной форме в рамках распределенного реестра (блокчейна или аналога); экономическая сущность, которая выражается в наличии стоимости и способности быть носителем или эквивалентом ценности; правовая природа, которая выражается в возможности удостоверять имущественные или неимущественные права; прямой законодательный запрет на отождествление виртуального актива с официальной валютой, платежным средством или эмиссионной ценной бумагой. Таким образом, в правовом поле Кыргызской Республики виртуальные активы рассматриваются как самостоятельная категория объектов, отличная в своем правовом статусе от денег и традиционных финансовых инструментов.

Согласно Пользовательскому соглашению, принимаемому при регистрации на официальном сайте криптоактива A7A5, данный актив квалифицируется как виртуальный актив в форме стейблкоина, выпущенный в соответствии с законодательством Кыргызской Республики. Таким образом, эмитент прямо признаёт криптоактив A7A5 в качестве виртуального актива. Кроме того, согласно информации, размещенной на официальном сайте, эмитент данного актива позиционирует себя в качестве поставщика услуг виртуальных активов. В соответствии с п. 12 ч. 1 ст. 4 Закона о виртуальных активах, такой поставщик представляет собой юридическое лицо, зарегистрированное на территории республики, которое на основании лицензии уполномоченного органа осуществляет один или несколько видов предпринимательской деятельности, связанных с виртуальными активами.

За короткий период с момента запуска виртуальный актив A7A5 продемонстрировал значительный рост капитализации: согласно данным портала CoinMarketCap, являющимся одним из наиболее популярных мировых ресурсов для отслеживания информации о криптоактивах, по состоянию на 8 октября 2025 года капитализация A7A5 достигла 507,47 млн долларов США. О значимости данного проекта как инструмента для обхода санкционных ограничений также свидетельствует и то, что в августе этого года против него был введен ряд американских санкций, призванных подавить развитие этого проекта. Ряд физических лиц, ассоциирующихся по данным подразделения Министерства финансов США по контролю за иностранными активами (Office of Foreign Assets Control, OFAC) с проектом A7A5, а также ряд кошельков для хранения и передачи виртуальных активов, были внесены в санкционный SDN лист. О намерении ввести санкции позже заявили и в Европейском союзе, однако на сегодняшний день их введено не было. Примечательно, что несмотря на введенные американскими властями санкции, виртуальный актив A7A5 продолжил функционирование, продемонстрировав определённую устойчивость к санкционному давлению.

Учитывая вышеизложенное, виртуальный актив A7A5 представляет собой показательный пример практической реализации новой правовой парадигмы регулирования цифровых активов в Кыргызской Республике. При этом актуальным остается вопрос о его соотношении с понятиями, предусмотренными российским регулированием. На основании рассмотренного определения ИЦП можно заключить, что виртуальный актив A7A5 соответствует выдвинутым критериям и может быть признан ИЦП в соответствии с российским законодательством. Данный вывод также косвенно подтверждается текущими неофициальными данными из СМИ, согласно которым A7A5 получил признание российского регулятора в качестве ЦФА. В случае официального подтверждения данной информации можно утверждать, что A7A5 соответствует всем установленным российским

законодательством требованиям, став первым ИЦП, признанным в Российской Федерации в качестве ЦФА.

По мнению автора, признание ИЦП в качестве ЦФА в России знаменует новый этап развития рынка цифровых финансовых активов, поскольку подразумевает интеграцию актива с публичным блокчейном (на примере стейблкоина A7A5). Сложившийся в Российской Федерации рынок ЦФА характеризуется тем, что он сосредоточен на развитии первичного размещения и внутриплатформенного вторичного обращения, а также технологической изолированностью от других публичных блокчейнов. Российские ЦФА функционируют в рамках закрытой инфраструктуры, что сильно ограничивает потенциал их использования. Признание A7A5 ЦФА представляет собой пример совмещения регулируемого режима ЦФА с преимуществами публичной блокчейн-инфраструктуры, что способствует преодолению технологической замкнутости российского рынка ЦФА.

Безусловно, проблема технологической интеграции ЦФА и ранее уже находилась в поле зрения законодателя. Так, проект Федерального закона N 446411-8 «О внесении изменений в Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в ред. от 16.04.2025 предполагает введение категории «цифровое свидетельство» – бездокументарной ценной бумаги, удостоверяющей права на ЦФА и позволяющей осуществлять их обращение через традиционную биржевую инфраструктуру в рамках регулирования рынка ценных бумаг. Однако данный подход направлен преимущественно на интеграцию цифровых прав с традиционными финансовыми рынками, а не на обеспечение их взаимодействия с децентрализованными крипторынками. Кроме того, стоит отметить, что указанный законопроект до настоящего времени не принят.

Что касается использования виртуального актива A7A5 для международных расчетов, то порядок такого использования предполагает регистрацию на платформе «Токеон» (группа ПСБ, допустившая к обращению в своей информационной системе виртуальный актив A7A5), приобретение данных активов и их зачисление на кошелек для хранения и передачи виртуальных активов, после чего становится возможным их применение во внешнеторговых операциях.

Помимо этого важно обратить внимание, что существующие правила для ИЦП и ЦФА в российском законе также дают возможность для формирования альтернативных правовых конструкций, отличающихся от виртуального актива A7A5. Исходя из информации из открытых источников, Государственная корпорация по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех» планирует выпуск криптоактива RUBx на блокчейне Tron, привязанного к рублю в соотношении 1:1 и обеспеченного реальными обязательствами в рублях. По заявлению компании, RUBx будет выпускаться в форме ЦФА в закрытом блокчейне с возможностью обращения во внешних блокчейнах. Порядок обращения RUBx заключается в следующем: внесение безналичных рублей на счёт эмитента приводит к выпуску ЦФА в российском правовом поле, на основании чего в блокчейне Tron через смарт-контракт создаётся эквивалентное количество токенов RUBx.

Таким образом, проект RUBx от компании Ростех имеет определенные отличия от виртуального актива A7A5. Так, в случае с виртуальным активом A7A5 эмиссия осуществляется иностранной компанией, после чего актив квалифицируется как ИЦП, соответствующий требованиям российского законодательства о ЦФА, тогда как RUBx выпускается как ЦФА в рамках российского правового поля с последующим созданием

криптоактивов – «копий» для обращения в публичных блокчейнах. Такая модель RUBx порождает правовую неопределённость, поскольку создание параллельно существующих взаимосвязанных активов ставит вопрос о правовой квалификации криптоактива RUBx в публичном блокчейне в качестве ЦФА, ИЦП или иной, законодательно неопределённой категории криптоактивов. Для детального анализа проекта требуется проанализировать дополнительную информацию о его механизме работы после введения его в действие.

На сегодняшний день можно предположить, что для обеспечения существования идентичного по своей экономической сути актива в нескольких распределённых реестрах одновременно, Ростех будет использовать так называемый механизм атомарного свопа (atomic swap), который представляет собой протокол обмена, построенный на смарт-контрактах, и гарантирующий выполнение встречных обязательств всеми участниками сделки с использованием так называемых «переименованных цифровых прав» (wrapped token) [14]. В контексте проекта RUBx это позволит обеспечить синхронизированный выпуск и погашение ЦФА в закрытой системе и их токенизированных представлений (wrapped tokens) в публичном блокчейне Tron. Несмотря на прогрессивность такого технологического решения, обеспечивающего взаимосвязь информационных систем, оно не устраняет правовую неопределённость. Дуализм одной экономической сущности в двух различных правовых формах при отсутствии четкого регулирования создаёт основу для правовых рисков и терминологической путаницы.

Также следует отметить, что на сегодняшний день ИЦП в российском правовом поле фактически подразделяются на два вида: признаваемые в качестве цифровых прав в соответствии с законом Российской Федерации и не признаваемые таковыми. При этом законодательство не содержит специальных норм, регулирующих ИЦП, не признанных цифровыми правами, тогда как и сама категория ИЦП вызывает ряд обоснованных вопросов у исследователей. Проведённый анализ рассмотренных выше примеров цифровых активов A7A5 и RUBx, по мнению автора, позволяет сделать вывод о техническом, а не самостоятельном характере категории ИЦП в современном российском праве, что также подтверждается следующими аргументами:

1. Отсутствие выделения ИЦП в Гражданском кодексе РФ в качестве самостоятельного вида цифровых прав.
2. Закрепление определения ИЦП в ФЗ о ЦФА без установления правового режима выпуска и обращения.
3. Ограничение сферы применения данной категории рамками ФЗ о ЦФА, что прямо следует из формулировки «для целей настоящего Федерального закона».

Переходя к рассмотрению налоговых вопросов, связанных с появлением первого ИЦП, квалифицированного в качестве ЦФА, следует отметить, что на сегодняшний день в НК РФ уже предусмотрен ряд норм, направленных на налоговое регулирование операций с ЦФА, закреплённых Федеральным законом от 14.07.2022 N 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации». Кроме того, проблемы, связанные с налогообложением ЦФА, уже на протяжении нескольких лет рассматриваются исследователями, такими как: К. А. Пономарева и А. О. Симонов [15], В. А. Кинсбургская [16], А. Ю. Коньков [17] и другими. Также рядом авторов были защищены диссертационные исследования, посвящённые как финансово-правовым, так и налоговым аспектам обращения ЦФА (Раздорожный К.Б. Финансово-правовое регулирование цифровых финансовых активов в Российской Федерации и в зарубежных странах; Татоян А. В. Налогообложение операций с цифровыми финансовыми активами:

сравнительно-правовой аспект; Содель О. В. Финансово-правовое регулирование обращения цифровых финансовых активов).

Проведенный анализ научных позиций позволяет сделать вывод о том, что налогообложение операций с ЦФА, в основном, соответствует устоявшейся модели налогообложения традиционных активов. На основании положений НК РФ (пп. 38 п. 2 ст. 149), при работе с ЦФА отсутствует необходимость в начислении НДС как при получении предоплаты, полученной в счет предстоящей передачи ЦФА, так и при непосредственной реализации ЦФА.

Однако если выпущенное цифровое право представляет собой комплексный актив, сочетающий ЦФА и УЦП, то налоговые последствия меняются. В этом случае полученная эмитентом оплата рассматривается как аванс в целях НДС. Следовательно, с полной суммы предоплаты возникает обязанность по начислению НДС в общеустановленном порядке, то есть по тем же правилам, что и при получении авансов за товары, работы, услуги или имущественные права. В дальнейшем, при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет исполнения обязательств по такому гибриднему цифровому праву, также следует начислить НДС. Исключение составляют только те операции, которые в соответствии с НК РФ изначально освобождены от НДС или не признаются объектом налогообложения. Таким образом, модель налогообложения ЦФА НДС соответствует правилам, аналогичным по операциям с ценными бумагами или товарами, работами и услугами, в зависимости от вида ЦФА.

В то же время налогообложение доходов от ЦФА для целей исчисления и уплаты как налога на прибыль, так и НДФЛ строится на принципах, применяемых к операциям с ценными бумагами. Так, например, при реализации ЦФА или гибридных цифровых прав полученный доход подлежит включению в налоговую базу по налогу на прибыль. При этом сумма дохода может быть уменьшен на цену приобретения цифрового права. Если часть стоимости актива уже была ранее учтена в расходах, цена приобретения подлежит уменьшению на эту сумму. Для ЦФА, удостоверяющих корпоративные права в непубличном акционерном обществе, установлен такой же порядок налогообложения прибыли, как и для акций этого общества (в соответствии с п. 22 ст. 280 НК РФ).

Вместе с тем правовой режим налогообложения ЦФА имеет некоторые особенности по сравнению с регулированием операций с ценными бумагами, прежде всего в части учёта убытков. Закреплённые в НК РФ правила, предусматривающие определение налоговой базы по операциям с ЦФА совокупно с операциями с необращающимися ценными бумагами и необращающимися производными финансовыми инструментами, а также ограничения на учёт убытков от операций с цифровыми правами в ряде случаев подвергаются обоснованной критике. Так, например, А. В. Татоян в своем диссертационном исследовании указывает на то, что такой подход противоречит задаче мобилизации внутренних инвестиционных ресурсов российской экономики. В то же время Минфин России выступает за включение доходов и расходов по отдельным категориям ЦФА в общую базу по налогу на прибыль организаций с целью устранения регуляторного арбитража в данной сфере.

В отношении налогообложения ИЦП НК РФ не устанавливает специальных норм, за исключением операций в рамках экспериментального правового режима (далее – ЭПР). Центральный банк Российской Федерации видит в этом проблему и считает необходимым внести изменения в НК РФ, чтобы распространить освобождение от НДС на операции с ИЦП, допущенными к обращению в России в качестве ЦФА. В настоящее время такое освобождение действует только для операций с ИЦП в рамках ЭПР, тогда как вне

экспериментального режима к ним применяются общие правила налогообложения НДС. Таким образом, несмотря на законодательное закрепление общих положений в НК РФ, правовой режим налогообложения цифровых прав находится в стадии формирования, в связи с чем ряд вопросов, связанных с налогообложением цифровых прав, остается предметом дискуссий.

Также важно отметить, что квалификация первого ИЦП в качестве ЦФА, по мнению автора, актуализирует комплекс вопросов налогово-правового характера, ранее не получивших достаточного системного анализа в научной доктрине. В первую очередь это связано с тем, что ранее такие активы обращались исключительно в рамках закрытых блокчейнов, тогда как их интеграция и возможность обращения в рамках публичного блокчейна создает предпосылки для совершения с ними уникальных операций, традиционно ассоциировавшихся лишь с цифровыми валютами. Многочисленные исследования неоднократно демонстрировали, что ряд операций с цифровыми валютами как децентрализованными активами имеют специфические налоговые последствия [\[18\]](#) [\[19\]](#).

Как следует из материалов, размещенных на официальном сайте виртуального актива A7A5, его функциональность выходит за рамки традиционной модели стейблкоина, и его экономическая модель не ограничивается фиатным обеспечением и включает в себя как уже реализованные, так и перспективные способы использования в качестве финансового инструмента. К числу уже действующих функций относится накопление и выплата процентного дохода для держателей актива. Это позволяет квалифицировать A7A5 не только как средство обмена или сохранения стоимости, но и как инструмент, приносящий пассивного дохода. Кроме того, дальнейшее функциональное развитие использования виртуального актива A7A5 связано с возможностью его использования в операциях на рынке децентрализованных финансов (Decentralized finance, далее – DeFi) [\[20\]](#). К числу таких операций, указанных на официальном сайте проекта A7A5, относятся:

1. Использование в качестве заложенного актива для получения кредитов на децентрализованных платформах.
2. Предоставление ликвидности на децентрализованных биржах с целью получения дохода от торговых комиссий.
3. Выпуск синтетических активов, обеспеченных A7A5 для операций хеджирования и торговли.
4. Проведение арбитражных операций с виртуальным активом A7A5 (Carry Trade), основанных на разнице процентных ставок.

Совершение указанных операций на рынке DeFi может приводить к возникновению как доходов, так и расходов у компаний и физических лиц. В связи с этим возникает комплекс налогово-правовых вопросов, связанных, например, с особенностями определения налоговой базы по операциям с таким активом, особенностями в порядке учета расходов и доходов от операций с таким активом и ряд иных вопросов. Ранее операции в сфере децентрализованных финансов были исключительной прерогативой цифровых валют. Сегодня же, когда аналогичные операции становятся доступными и для ЦФА, возникает необходимость их сравнительного анализа с целью изучения налоговых последствий от операций с такими активами, учитывая, что в соответствии с НК РФ цифровая валюта рассматривается как имущество, а ЦФА – как имущественное право. Поскольку НК РФ на сегодняшний день содержит лишь базовые правила

налогообложения цифровой валюты и не определяет специальных положений для уникальных операций, свойственных ей на рынке децентрализованных финансов, дальнейшее изучение обращения ЦФА в публичном блокчейне может способствовать формированию специальных подходов к учету доходов, расходов и убытков как по операциям с ИЦП, квалифицированных в качестве ЦФА, так и с цифровыми валютами.

Кроме того, экономическая природа ряда операций с ИЦП, квалифицированных в качестве ЦФА на рынке DeFi, обнаруживает существенное сходство с операциями с производными финансовыми инструментами и сделками хеджирования. Это наглядно проявляется в том, что одной из функций использования виртуального актива A7A5 является возможность выпуска синтетических активов, обеспеченных A7A5 для операций хеджирования. Данное сходство обоснованно ставит вопрос о необходимости распространения на операции с A7A5 налогового режима, применяемого к производным финансовым инструментам и сделкам хеджирования. Следует отметить, что вопросы о правовой и экономической природе операций с криптоактивами, их сходстве с производными финансовыми инструментами и о возможности распространения на них соответствующего налогового режима на сегодняшний день уже поднимаются некоторыми российскими и зарубежными исследователями [\[21\]](#) [\[22\]](#). В связи со сложностью и многогранностью, обозначенные вопросы представляют значительный научный интерес и требуют самостоятельного и детального изучения в рамках будущих исследований. Дальнейшее развитие функционала и практики использования ИЦП, квалифицируемых в качестве ЦФА по российскому законодательству, будет способствовать более детальному пониманию сущности операций с ними. Это, в свою очередь, создаст объективные предпосылки для выработки обоснованного подхода к установлению специальных правил налогообложения для таких активов.

Заключение

Проведенный анализ демонстрирует, что современное правовое регулирование цифровых прав в России формируется под влиянием необходимости преодоления санкционных ограничений и задач развития цифровой экономики. Введение категории ИЦП стало значимым этапом развития законодательства о ЦФА, создав основы для интеграции в российский правопорядок криптоактивов, обращающихся в публичных блокчейнах. Признание A7A5 в качестве первого ИЦП, квалифицированного в качестве ЦФА в соответствии с законом Российской Федерации, откроет новые перспективы для использования подобных активов, одновременно создавая серьезные вызовы для регулятора, которому предстоит адаптировать правовое регулирование к особенностям данного класса активов. Проведенный анализ налогово-правовых аспектов обращения ИЦП, квалифицированного в качестве ЦФА, позволяет сделать вывод о том, что на сегодняшний день сохраняются существенные пробелы в регулировании ИЦП, особенно вне экспериментально-правового режима. Возможность использования рассматриваемых ИЦП, квалифицируемых в качестве ЦФА в рамках публичного блокчейна, также поднимает ряд новых вопросов, связанных с налогообложением уникальных операций, свойственных активам, имеющим децентрализованную природу. Данный факт сближает такой вид ЦФА, обладающий определенной финансово-технологической сущностью, с цифровыми валютами, которым также могут быть свойственны эти операции. Детальный налоговый анализ таких операций представляется востребованным направлением для последующих исследований.

Библиография

1. Топорнин Н.Б. Правовые основы регулирования санкционных мер в Европейском

- Союзе // Международное право и международные организации / International Law and International Organizations. 2023. № 1. С. 42-54. DOI: 10.7256/2454-0633.2023.1.40014 EDN: BBBIYR URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=40014
2. Голубчик А. М., Пак Е. В. Логистические схемы обхода санкционного режима стран Запада в отношении России // Российский внешнеэкономический вестник. 2023. № 5. С. 63-68. DOI: 10.24412/2072-8042-2023-5-63-69. EDN: UBDVO.
3. Санникова Л. В., Харитонов Ю. С. Цифровые активы: правовой анализ. М.: Принт; М.: 2020.
4. Кочергин Д. А. Криптоактивы: экономическая природа, классификация и регулирование оборота // Вестник международных организаций. 2022. Т. 17. № 3. С. 75-130. DOI: 10.17323/1996-7845-2022-03-04. EDN: ISTXME.
5. Харченко Л. П. Цифровые финансовые активы как инновации в международных расчетах в условиях внешних ограничений // Известия Байкальского государственного университета. 2024. Т. 34. № 4. С. 582-591. DOI: 10.17150/2500-2759.2024.34(4).582-591. EDN: JDXEIY.
6. Малков С. Ю., Давыдова О. И. Двухконтурная национальная валютно-финансовая система как инструмент для преодоления санкционных проблем: моделирование и прогноз // Russian Journal of Economics and Law. 2025. Т. 19. № 1. С. 37-56. DOI: 10.21202/2782-2923.2025.1.37-56. EDN: WXTVFF.
7. Ситник А. А. Использование криптовалют в трансграничных расчетах: проблемы и перспективы правового регулирования // Актуальные проблемы российского права. 2025. Т. 20. № 4. С. 33-41. DOI: 10.17803/1994-1471.2025.177.8.033-041. EDN: QULSAW.
8. Павлова Д. А. Юридические факты в реализации цифровых прав // Цивилист. 2024. № 3. С. 61-67. EDN: OSMLMI.
9. Грошев С.А. Цифровая валюта и стейблкоин: соотношение понятий для целей налогового регулирования // Налоги и налогообложение. 2024. № 6. С. 1-18. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.72039 EDN: MDEDWU URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=72039
10. Кочергин Д. А. Экономическая природа и классификация стейблкоинов // Финансы: теория и практика. 2020. № 24 (6). С. 140-160. DOI: 10.26794/2587-5671-2020-24-6-140-160. EDN: UCMFJI.
11. Семенов Н. С. Построение информационных отношений в сфере майнинга, криптовалюты и криптоактивов на примере Кыргызской Республики // Правоприменение. 2023. Т. 7, № 2. С. 75-84. DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(2).75-84. EDN: TBKIRV.
12. Пазылов Н. А., Омарова Г. С. Цифровые активы в системе объектов гражданских прав Кыргызской Республики // Вестник Ошского государственного университета. 2023. № 2 (3). С. 73-80. DOI: 10.52754/16948661_2023_2(3)_12. EDN: NPHCFC.
13. Фудашкин В. А. Особенности правового статуса виртуальных активов как объектов гражданских прав по законодательству Кыргызской Республики // Вестник Сибирского института бизнеса и информационных технологий. 2025. Т. 2. С. 146-154. DOI: 10.24412/2225-8264-2025-2-986.
14. Ионцев М. А. Операторы в поисках связи, или новый расцвет договора фактического посредничества // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2025. № 4 (128). С. 52-61. DOI: 10.17803/2311-5998.2025.128.4.052-061.
15. Пономарева К. А., Симонов А. О. Налогообложение операций с цифровыми финансовыми активами в контексте классических правил налогообложения // Правоприменение. 2023. Т. 7. № 4. С. 35-44. DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(4).35-44. EDN: XKEWQI.
16. Кинсбургская В. А. Новации и перспективы правового регулирования налогообложения операций с цифровыми финансовыми активами и цифровой валютой в

- России // Имущественные отношения в РФ. 2023. № 7 (262). С. 84-97. DOI: 10.24412/2072-4098-2023-7262-84-97. EDN: AJYLTN.
17. Коньков А. Ю. Нюансы налогообложения операций с некоторыми видами ЦФА: разъяснения специалиста // Налоговая политика и практика. 2024. № 11 (263). С. 26-39. EDN: KHEJTK.
18. Cipollini C. Crypto Staking Taxation Across Selected Countries: A Critical Evaluation // Intertax. 2024. № 2. Pp. 118-138. DOI: 10.54648/taxi2024019. EDN: EPVZFC.
19. Sutherland A. Cryptocurrency Economics and the Taxation of Block Rewards // Tax Notes Federal. 2019. № 4. Pp. 748-972.
20. Умаров Х. С. Возможности и потенциальные риски экосистемы DeFi // Вестник Томского государственного университета. 2024. № 67. С. 336-357. DOI: 10.17223/19988648/67/20. EDN: ЕНКJBA.
21. Борисов О. И. От фьючерсов к криптодеривативам: переосмысление методологии налогообложения производных финансовых инструментов // Проблемы экономики и юридической практики. 2025. Т. 21. № 2. С. 277-283. EDN: QOFFCX.
22. Wiedmann O. Taxation of Derivatives and Cryptoassets. Netherlands: Kluwer Law International B.V, 2024.

Результаты процедуры рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

Предметом исследования в представленной на рецензирование научной статье являются, как это следует из ее наименования, налогово-правовые аспекты обращения обеспеченного рублем стейблкоина A7A5 в системе цифровых прав Российской Федерации. Обозначенные границы исследования соблюдены автором научной статьи.

Методология исследования представлена широким выбором их видов: общенаучные и частные методы (логический, сравнительно-правовой, формально-юридический), анализ, синтез, сравнение, а также классификация, систематизация и обобщение. Выбор указанной методологии позволил автору в наибольшей степени раскрыть заявленную в научной статье тематику.

Актуальность избранной автором темы исследования несомненна. С 1 января 2025 года в России действуют правила налогообложения операций с цифровой валютой, установленные Федеральным законом от 29.11.2024 № 418-ФЗ. 30 сентября 2025 года стейблкоин A7A5 получил официальное одобрение от Банка России для обращения в качестве цифрового финансового актива. Это позволяет российским импортерам и экспортерам легально использовать A7A5 для трансграничных транзакций. Также это означает, что, несмотря на работу в блокчейнах Tron и Ethereum, он полностью соответствует законодательству РФ, гарантируя безопасность и прозрачность операций. При этом в России оборот цифровой валюты не является абсолютно свободным, некоторые операции запрещены. Например, категорически запрещено использовать криптовалюты как средства оплаты товаров и услуг на территории России. В связи с изложенным заявленная автором для исследования тематика представляется весьма интересной и актуальной. По тексту научной статьи ее актуальность достаточно ярко обозначена и полностью раскрыта автором.

Научная новизна выражается в полученных автором выводах. Так основной вывод научной статьи заключается в том, что признание A7A5 в качестве первого иностранного

цифрового права, квалифицированного в качестве цифрового финансового актива в соответствии с законодательством Российской Федерации, откроет новые перспективы для использования подобных активов, одновременно создавая серьезные вызовы для регулятора, которому предстоит адаптировать правовое регулирование к особенностям данного класса активов. Однако при этом на сегодняшний день сохраняются существенные пробелы в регулировании иностранных цифровых прав, особенно вне экспериментально-правового режима.

Структура работы логична. Во вводной части статьи автор обосновывает актуальность избранной им темы исследования. В основной части статьи автор исследует особенности обращения обеспеченного рублем стейблкоина A7A5 в системе цифровых прав Российской Федерации. В заключительной части работы содержатся выводы по результатам проведенного исследования.

Библиография исследования представлена 22 источниками (научными статьями), в том числе опубликованными на английском языке. Объем проанализированных источников представляется достаточным. Большинство источников проанализированных автором, опубликованы за последние пять лет, что также является несомненным плюсом научной статьи.

Апелляция к оппонентам в научной статье имеется, но носит общий и поверхностный характер. В научную дискуссию с конкретными учеными автор не вступает, ссылаясь на ряд теоретических источников исключительно в обоснование своих суждений либо для иллюстрирования отдельных положений работы.

Интерес читательской аудитории к представленной на рецензирование статье может быть проявлен, прежде всего, со стороны специалистов в сфере информационного (цифрового) права и налогообложения. Статья рекомендуется к опубликованию в журнале «Налоги и налогообложение» без необходимости ее доработки.

Англоязычные метаданные

Stability and Reasonable Predictability of Russian Tax Legislation: Legal Mechanisms and Enforcement Issues

Khokhlova Alina Dmitrievna

Assistant Lecturer at the Department of Public Policy and History of State and Law of the Law Institute of the Federal State Autonomous Institution of Higher Education 'Patrice Lumumba Peoples' Friendship University of Russia'

Postgraduate student at the Department of Constitutional Law and Constitutional Proceedings of the P. Lumumba Peoples' Friendship University of Russia

6 Mklukho-Maklaya str., Obruchevsky district, Moscow, 117198, Russia

✉ khokhlova_ad@pfur.ru



Abstract. The subject of this study is the legal mechanisms that ensure a reasonable degree of stability and predictability in the tax legislation of the Russian Federation—an issue of fundamental importance for implementing the constitutional principle of maintaining citizens' trust in the law and in state action. The research encompasses an analysis of the normative foundations of tax law that enshrine the requirements of legal certainty and the prohibition of arbitrary alteration of tax obligations, as well as special mechanisms designed to preserve the resilience of legal regulation in a dynamic economic environment. The inquiry focuses on such legal constructs as the establishment of transitional periods when tax legislation is amended, the use of stabilization clauses in investment agreements, and the constitutional prohibition on conferring retroactive effect on laws where this would worsen the position of taxpayers. The aim is not only to identify and systematize these mechanisms, but also to assess their practical effectiveness and to delineate avenues for legislative improvement capable of enhancing the predictability of the tax system. Methodologically, the study employs a combination of general scientific and specialized legal methods: formal legal analysis of normative acts and judicial decisions; the comparative-law method to juxtapose domestic and foreign practices of securing stability in tax regulation; and systems and structural-functional approaches that made it possible to reveal the interconnections among, and the effectiveness of, individual legal mechanisms taken together. The scientific novelty lies in a holistic assessment of the mechanisms of stability in tax legislation through the lens of the principle of maintaining trust in the law. The analysis shows that, although Russian law provides key safeguards—transitional periods, stabilization clauses, and a ban on the retroactive effect of tax laws—their implementation faces significant difficulties. There is no uniform criterion for the sufficient duration of transitional periods; stabilization clauses are limited in scope and fragmented; and the prohibition on retroactivity is sometimes circumvented by adopting so-called “clarifying” amendments. Case law exhibits a tendency to prioritize the state's fiscal interests at the expense of legal certainty, which adversely affects taxpayers' trust. The study concludes that it is necessary to enshrine in legislation minimum transition periods for the most sensitive tax changes, to develop criteria for the admissibility of retrospective amendments, and to strengthen the transparency of tax policy.

Keywords: legitimate expectations of taxpayers, principle of non-retroactivity of law, investment climate, stabilization clause, legislative initiatives, tax policy, Constitutional Court of the Russian Federation, principle of legal certainty, predictability of tax legislation, stability of tax legislation

References (transliterated)

1. Goloviznina I. A., Sharafutdinov M. G. K voprosu o balanse stabil'nosti i gibkosti nalogovogo zakonodatel'stva // Vestnik GUU. 2014. № 7. EDN: SNRNWV.
2. Gorodilov M. A. Pravovaya opredelennost' kak atribut nalogovykh otnoshenii // Intellect. Innovatsii. Investitsii. 2022. № 3. S. 10-19. DOI: 10.25198/2077-7175-2022-3-10 EDN: GCOGOE.
3. Gabyshev S. A., Mutalieva A. A. Kak nalogovoe regulirovanie vliyaet na investitsionnyi klimat strany // Mezhdunarodnyi nauchnyi zhurnal "Vestnik nauki". 2024. № 11 (80). Tom 3. S. 305-310. EDN: LFUYXK.
4. Etel L. Can General Tax Law Be Stable? // Krytyka Prawa. Vol. 12. 2020. Pp. 22-34. DOI: 10.7206/kp.2080-1084.360 EDN: GUEWYN.
5. Avis W. Linkages between taxation and stability // GSDRC Helpdesk Research Report 1346. 2016. Birmingham, UK: GSDRC, University of Birmingham.
6. Alpatov P. S. Stabil'nost' uslovii predostavleniya nalogovykh l'got kak printsipial'naya osnova rezhima investitsionnoi deyatel'nosti v Rossiiskoi Federatsii // Zakon. 2023. № 8. DOI: 10.37239/0869-4400-2023-20-169-178 EDN: TZOICG.
7. Howse R. Freezing Government Policy: Stabilization Clauses in Investment Contracts // International Institute for Sustainable Development (IISD). Investment Treaty News. 2011. URL: <https://www.iisd.org/itn/2011/04/04/freezing-government-policy-stabilization-clauses-in-investment-contracts-2/> (data obrashcheniya: 20.07.2025).
8. Pisenko K. A. Nalogovo-pravovye aspekty stimulirovaniya i realizatsii proektov gosudarstvenno-chastnogo partnerstva // Finansovoe pravo. 2019. № 5. S. 19-22. EDN: TJDOZJ.
9. Proshunin M. M. Nalogovye l'goty dlya investirovaniya v vysokotekhnologichnye kompanii-startapy: nalogovo-pravovye voprosy // Finansovoe pravo. 2019. № 6. S. 29-32. EDN: KLRVGN.
10. Ledneva Yu. V. "Stabilizatsionnaya ogovorka" v nalogovom prave // Finansovoe pravo. 2020. № 6. S. 18-22. DOI: 10.18572/1813-1220-2020-6-18-22 EDN: HURAHY.
11. Shchekin D. M. Printsipy nalogooblozheniya inostrannykh investitsii // Vash nalogovyi advokat. Sovety yuristov. Vyp. 1. M., 1997. S. 90-95.
12. Solov'eva E., Kuznetsova N. Rossiiskii analog Pillar 2: kakie gryadut izmeneniya // Gazeta "Ekonomika i zhizn". Bukhgalterskoe prilozhenie "EZh-Bukhgalter". № 20 (10084). 2025. URL: <https://www.eg-online.ru/article/497852/> (data obrashcheniya: 20.07.2025).
13. Gadzhiev G. A., Pepelyaev S. G. Predprinimatel'-nalogoplatel'shchik-gosudarstvo [Tekst]: Pravovye pozitsii Konstitutsionnogo suda RF: Uchebnoe posobie dlya studentov vuzov, obuchayushchikhsya po yuridicheskim spetsial'nostyam / G. A. Gadzhiev, S. G. Pepelyaev. Moskva: Izd. dom FBK-PRESS, 1998. S. 254, 260.
14. Khavanova I. A. Obratnaya sila nalogovykh zakonov i idealy predskazuemosti prava // Finansovoe pravo. 2017. № 3. EDN: YGXLIIH.
15. Estrada F., Tiwari A., Mutascu M. Taxation and Political Stability // SSRN Electronic Journal. 2011. DOI: 10.2139/ssrn.1888328.
16. Pepelyaev S. G. Otvetstvennost' za nalogovye prestupleniya: ofitsial'nye raz'yasneniya i professional'nyi kommentarii (postateinyi) / V. M. Zaripov, M. G. Koshkin, L. V. Kravchinskii i dr.; pod red. S. G. Pepelyaeva. M.: Yustitsinform, 2021. 148 s.
17. Tyutin D. V. Nalogovoe pravo: kurs lektsii / D. V. Tyutin; Gos. obrazovatel'noe uchrezhdenie vysshego professional'nogo obrazovaniya Rossiiskaya akademiya pravosudiya. Moskva: RAP : Eksmo, 2009. 427 s.

18. Seely A. Retrospective taxation // Briefing Paper. № 4369. 27 August 2020. P. 34.
URL: <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN04369/SN04369.pdf> (data obrashcheniya: 04.08.2025).
19. Levshukova O. A., Volkodav Z. V., Nagoi D. B., Bulatnikova A. V. Izmenenie v nalogovom zakonodatel'stve: posledstviya dlya biznesa i nalogoplatel'shchikov // Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya. 2024. № 3 (53). S. 436-439. EDN: UXWKNF.
20. Kharris D. Pravo Evropeiskoi konventsii po pravam cheloveka / D. Kharris, M. O'Boil, K. Uorbrik; [perevod s angliiskogo yazyka: V. A. Vlasikhin i dr.]. 2-e izd., dop. Moskva: Razvitie pravovykh sistem, 2017. S. 1199.
21. Khavanova I. A. "Retroaktivnyi vybor" zakonodatelya dlya nalogovykh skhem // Nalogoved. № 1. 2017. URL: <https://e.nalogoved.ru/525245> (data obrashcheniya: 03.08.2025).
22. McDonell P. The Doctrine of Clarifications // 119 MICH. L. REV. 797. 2021. Pp. 798-828.
URL: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=7252&context=mlr> (data obrashcheniya: 04.04.2024).
23. Vinogradov D. Pridanie obratnoi sily utochnyayushchim izmeneniyam nalogovogo zakona [Elektronnyi resurs] // OOO "Izdatel'skaya gruppa "Zakon". URL: https://zakon.ru/blog/2024/4/11/pridanie_obratnoj_sily_utochnyayushchim_izmeneniyam_nalogovogo_zakona#_ftnref26 (data obrashcheniya: 14.05.2025).
24. Nadtochii M. D. Nalogovye rulingi po zakonodatel'stvu Novoi Zelandii // Nalogi. 2024. № 4.

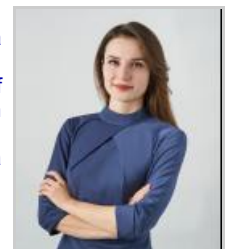
Extraordinary Tax Law Measures for Ensuring Economic Security of Russia: Contemporary Practice

Temirbulatova Fatima Alievna

Postgraduate student; Department of International and Public Law; Financial University under the Government of the Russian Federation

38 Shcherbakovskaya Street, Sokolinaya Gora district, Moscow, 105187, Russia

✉ fatima_temirbulatova@mail.ru



Abstract. The article examines extraordinary tax and legal measures ensuring Russia's economic security amid contemporary challenges. The research focuses on public relations regarding extraordinary taxes and fees collection and stimulating tax measures application. The study analyzes legal norms regulating extraordinary tax measures introduced during the COVID-19 pandemic, anti-Russian sanctions regime, and partial economic mobilization. The article evaluates Russian tax law's capacity for adaptive extraordinary response to diverse national economic security threats. Special attention is given to systematizing and classifying extraordinary tax measures across three challenge groups: pandemic restrictions, sanctions pressure, and partial economic mobilization needs. The methodology employs general scientific methods (analysis, synthesis, induction, deduction) and specialized approaches: systematic legal analysis, historical-legal and formal-juridical methods. The scientific novelty lies in theoretical-methodological conceptualization and systematization of extraordinary tax-legal measures under complex contemporary threat conditions. The work presents an original definition of extraordinary tax security measures as specialized tax-legal instruments of temporary or permanent nature, applied by the state responding to emergencies and external challenges. The research develops a classification of extraordinary anti-pandemic tax measures into: socially oriented measures; tax rate and mandatory payment tariff adjustments; project-oriented stimulating measures; liberalization of tax control and

supervision activities. The study proposes a dual approach to sanctions countermeasures through tax policies and substantiates the dualistic nature of tax-legal regulation under partial mobilization economy conditions. A identified trend shows gradual transformation of extraordinary tax measures into permanently operating tax regulation mechanisms with corresponding content and form adjustments. This research contributes to understanding how tax law can adaptively respond to multifaceted security challenges while maintaining economic stability.

Keywords: tax incentives, anti-crisis measures, windfall tax, import substitution, tax law regulation, mobilization economy, sanctions pressure, COVID-19, extraordinary tax measures, economic security

References (transliterated)

1. Pepelyaev S.G. Nalogi "s kharakterom" // Nalogoved. 2023. № 7. S. 4-9. EDN: POIRKU.
2. Kolosov D. I. Windfall tax, ili nalog chrezvychainogo kharaktera // Nalogovaya politika i praktika. 2023. № 9(249). S. 34-39. EDN: EWOEGP.
3. Tereshchenko N. A. Vvedenie naloga na sverkhpribyl', kak naloga chrezvychainogo kharaktera // Ekonomika i biznes: teoriya i praktika. 2024. № 3-2(109). S. 134-136. DOI: 10.24412/2411-0450-2024-3-2-134-136. EDN: SDJXEV.
4. Pepelyaev S. G. Nalogovoe pravo kak antiteza chrezvychaishchine // Zakon. 2024. № 11. S. 17-22. DOI: 10.37239/0869-4400-2024-21-11-17-22. EDN: FIKLTF.
5. Ponomareva K. A. Nalogovye mekhanizmy snizheniya ekonomicheskikh posledstviy pandemii COVID-19 v Rossiiskoi Federatsii i Evropeiskom soyuze // Aktual'nye problemy rossiiskogo prava. 2021. № 7 (128). S. 66-76. DOI: 10.17803/1994-1471.2021.128.7.066-076. EDN: IONVGP.
6. Kozyrev A.V. Mery po podderzhke malogo biznesa v krizisnykh usloviyakh: mezhdunarodnyi opyt i rossiiskaya praktika // Ekonomika, predprinimatel'stvo i pravo. 2021. № 2. S. 267-284. DOI: 10.18334/epp.11.2.111633. EDN: FFSWVI.
7. Solov'eva N. A. Sootnoshenie reguliruyushchei i fiskal'noi funktsii nalogov v Rossiiskoi Federatsii v usloviyakh ekonomicheskikh sanktsii // Ural'skii nauchnyi vestnik. 2023. T. 1, № 4. S. 94-98. EDN: HWZQCB.
8. Solov'eva N. A. Opyt realizatsii reguliruyushchei funktsii naloga v usloviyakh ekonomicheskikh sanktsii na primere Islamskoi Respubliki Iran // Evraziiskii yuridicheskii zhurnal. 2023. № 6(181). S. 264-265. EDN: CAWRLB.
9. Tsvetkov V. A. Mobilizatsionnaya ekonomika: aktual'nye voprosy segodnyashnego dnya // Problemy rynochnoi ekonomiki. 2022. № 3. S. 6-15. DOI: 10.33051/2500-2325-2022-3-6-15. EDN: NPOOEU.
10. Sbezhnev V. A. Spetsifika naloga na sverkhpribyl' // Nalogi. 2024. № 1. S. 6-9. DOI: 10.18572/1999-4796-2024-1-6-9. EDN: VAKINU.
11. Tsvetkov V.A., Dudin M.N. Pandemiya COVID-19 kak ugroza prodovol'stvennoi i ekonomicheskoi bezopasnosti strany // Ekonomika i upravlenie. 2020. № 26(4). S. 334-344. DOI: 10.35854/1998-1627-2020-4-334-344. EDN: EUSWBM.
12. Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic. Paris: OECD Publishing, 2021. 79 p.
13. Perret S. COVID-19 and Fiscal Policies: Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience. Wolters Kluwer, 2020. 49 p.

14. Semenova G.N. Vliyanie pandemii COVID-19 na pribyl' organizatsii // Vestnik Moskovskogo gosudarstvennogo oblastnogo universiteta. Seriya: Ekonomika. 2021. № 4. S. 82-94. DOI: 10.18384/2310-6646-2021-4-82-94. EDN: IXUUQE.
15. Ashinova M.K., Kozlova N.Sh., Kozlov R.S. Mery podderzhki ekonomiki Rossii i vozmozhnye makroekonomicheskie posledstviya v usloviyakh sanktsionnogo davleniya // Novye tekhnologii / New technologies. 2022. № 18(3). S. 127-133. DOI: 10.47370/2072-0920-2022-18-3-127-133. EDN: CWVFJR.
16. Gaponenko V. F. Osobennosti funktsionirovaniya ofshorov v sfere ofshorizatsii finansovykh potokov v strane v kontekste ekonomicheskoi bezopasnosti // Problemy ekonomiki i yuridicheskoi praktiki. 2024. T. 20, № 1. S. 182-188. EDN: GCHHMY.
17. Kosogorova L.A., Krutikov V. K., Yakunina V. A., Yakunina M. V. "Effektivnye sobstvenniki" i vyvod kapitalov v ofshory // Ekonomika i predprinimatel'stvo. 2025. № 2(175). S. 272-274. DOI: 10.34925/EIP.2025.175.2.046. EDN: LYOVVR.
18. Yartseva N. M. Vneshneekonomicheskaya deyatel'nost' rossiiskikh kompanii v usloviyakh novatsii nalogovogo zakonodatel'stva // Rossiiskii vneshneekonomicheskii vestnik. 2024. № 11. S. 42-48. DOI: 10.24412/2072-8042-2024-11-42-48. EDN: CEJJWS.
19. Titov I. A. Stimuliruyushchaya funktsiya nalogovoi politiki kak faktor ekonomicheskogo rosta v usloviyakh sanktsionnykh ogranichenii // Vestnik evraziiskoi nauki. 2024. T. 16. No 5. 10 s. EDN: XWQILN.
20. Makarov I.N., Kukina E.E., Krivyykh N.N. Byudzhetho-nalogovoe stimulirovanie innovatsionnogo potentsiala regionov v sovremennykh usloviyakh // Kreativnaya ekonomika. 2022. T. 16. № 9. S. 3387-3402. DOI: 10.18334/ce.16.9.116221. EDN: KOFUBT.
21. Chernyaev E. V., Khaitbaev V. A., Doroshev S. S. Mobilizatsionnaya ekonomika: kharakteristika, sravnitel'nyi retrospektivnyi analiz // Vestnik SamGUPS. 2023. № 2(60). S. 37-44. EDN: LXOQPF.
22. Alaberdeev R. R. On the mobilization model of the economy // Gosudarstvennaya sluzhba. 2023. Vol. 25, No. 2(142). P. 75-79. DOI: 10.22394/2070-8378-2023-25-2-75-79. EDN: VENSPA.
23. Nesterov G.G. Nalogovaya bezopasnost' v sisteme obespecheniya ekonomicheskoi bezopasnosti // Vestnik Akademii ekonomicheskoi bezopasnosti MVD Rossii. 2009. № 7. S. 10-15. EDN: NBJAMT.
24. Ruban-Lazareva N. V. Osobennosti primeneniya mobilizatsionnykh elementov nalogovoi politiki za rubezhom // Vestnik Altaiskoi akademii ekonomiki i prava. 2024. № 3. S. 270-274. DOI: 10.17513/vaael.3315. EDN: PPAEXB.
25. Lev M.Yu. Sovremennye trendy ekonomicheskoi bezopasnosti mobilizatsionnogo stsenariya // Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya. 2022. № 5. T. 4. S. 43-57. DOI: 10.36871/ek.up.p.r.2022.05.04.007. EDN: FFDLOY.
26. Karavaeva I. V., Lev M. Yu. Ekonomika v usloviyakh sanktsii i chastichnoi ekonomicheskoi mobilizatsii cherez prizmu ekonomicheskoi bezopasnosti // Ekonomicheskaya bezopasnost'. 2024. T. 7, № 8. S. 2121-2152. DOI: 10.18334/ecsec.7.8.121598. EDN: VFBGGK.

Tax conditions for entrepreneurship in special economic zones and territories of advanced social and economic development.

PhD in Economics

Associate Professor; Department of Taxes and Tax Administration; Financial University under the Government of the Russian Federation
 Leading Researcher; Institute for Research on Socio-Economic Transformations and Financial Policy; Financial University under the Government of the Russian Federation

49 Leningradsky Prospekt, Moscow, 125993, Russia

✉ marinapyanova@mail.ru



Abstract. The article is dedicated to the features of taxation of entrepreneurial activities in preferential territories: in special economic zones (SEZ) and territories of advanced socio-economic development (TAD). The aim of the study is a systematic analysis of the tax conditions for entrepreneurial activities in SEZ and TAD. The object of the research is the application of tax benefits and special tax regimes as tools for stimulating investments in the real sector of the economy. The subject of the study is the tax legislation regulating entrepreneurial activities in SEZ and TAD. A number of indicators that characterize the effectiveness of the functioning of SEZ and TAD have been examined in dynamics, including the amounts of taxes, insurance premiums, and customs payments of residents, as well as the respective benefits applied. Certain factors influencing the effectiveness of SEZ and TAD activities have been identified, including insufficient utilization of the opportunities provided by preferential taxation. A retrospective analysis of the indicators based on statistical data from the Ministry of Economic Development of the Russian Federation revealed certain patterns in the functioning of SEZ and TAD. The analysis of scientific and expert publications, synthesis, and generalization made it possible to highlight factors affecting the effectiveness of TAD and SEZ. Based on expert opinions, the assumption was made that tax tools can be highly effective under a restrictive monetary and credit policy. Despite the significant number of publications on the stated topic, most authors limit themselves to characterizing the peculiarities of the activities of SEZ and TAD, as well as defining individual factors affecting their effectiveness. The novelty of the research lies in the systematization of tax conditions for entrepreneurial activities in preferential territories by types of mandatory payments, place of application, and duration of benefits for taxes, insurance premiums, and customs payments. A comparative analysis of the tax conditions for residents of SEZ and TAD revealed a lack of a unified approach to establishing benefits and their duration, with preferences being more oriented towards large businesses and practically no benefits for small enterprises. The practical significance of the work lies in the development of specific proposals for improving the taxation of entrepreneurial activities in SEZ and TAD, including: setting limit values for corporate profit tax rates; one-time provision of benefits on property taxes; application of reduced rates under the simplified taxation system; and limiting progressive taxation of individual income for residents of SEZ and TAD.

Keywords: small business, small entrepreneurship, preferential regimes, tax conditions, tax regimes, preferential taxation, tax incentives, Special economic zones, territories of advanced development, regional benefits.

References (transliterated)

1. Belousov A. L. Napravleniya sovershenstvovaniya spetsial'nykh pravovykh rezhimov osushchestvleniya predprinimatel'skoi deyatel'nosti // Vestnik Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo universiteta. Pravo. 2024. T. 15. № 1. S. 136-151. DOI: 10.21638/spbu14.2024.109 EDN: FRREDK.
2. Samoilova V. V. Problemy vedeniya predprinimatel'skoi deyatel'nosti na territorii osobykh ekonomicheskikh zon // Okhrana i zashchita prav i zakonnykh interesov v

- sovremennom prave: sbornik statei po rezul'tatam Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii v 2-kh t. / pod red. E. V. Evsikovoi, I. V. Khmil'. Simferopol': Arial, 2022. S. 543-549. EDN: VLOUQB.
3. Valentir N. V. Svobodnye ekonomicheskie zony kak instrument stimulirovaniya ekonomicheskogo razvitiya Rossiiskoi Federatsii // *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika*. 2022. № 4-1 (86). S. 54-57. DOI: 10.24412/2411-0450-2022-4-1-54-57 EDN: ENHOTJ.
 4. Efimenko E. A., Gogoberidze G. G., Rumyantseva E. A. Osoby ekonomicheskie zony i territorii operezhayushchego razvitiya kak instrument snizheniya riskov ustoichivosti primorskikh territorii Rossii // *Ekonomicheskii vestnik*. 2024. T. 3. № 4. S. 129-139.
 5. Kupriyanova T. A. Osoby ekonomicheskie zony kak instrument razvitiya mezhdunarodnogo sotrudnichestva // *Aktual'nye problemy razvitiya EAES v usloviyakh sovremennykh global'nykh izmenenii: materialy Vserossiiskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii*. Irkutsk: Baikal'skii gosudarstvennyi universitet, 2024. S. 68-73. EDN: WNEQNZ.
 6. Slonimskii A. A. Transgranichnoe predprinimatel'skoe sotrudnichestvo: priroda, innovatsionnaya aktivnost' i vklad v regional'noe razvitie // *Belorusskii ekonomicheskii zhurnal*. 2013. № 2(63). S. 101-117. EDN: VDVPKJ.
 7. Ernazarov T. Ya., Sherimova N. M., Titkov A. A. Issledovanie, analiz sovremennogo ekonomicheskogo sostoyaniya monogorodov Respubliki Kazakhstan // *Vestnik Toraigyrov universiteta. Ekonomicheskaya seriya*. 2022. № 4. S. 6-21. DOI: 10.48081/HFBF2476 EDN: KIDUNH.
 8. Zeyang Bian, Ning Wang. Promoting corporate sustainability: The effect of special economic zone policy on enterprises' digital transformation // *Sustainable Futures*. 2025. No. Pp. 100797.
 9. Bodaubaeva G. A., Khol'tskhaker Kh., Beifert A., Zhaken N. Transgranichnoe vzaimodeistvie Kazakhstana i Uzbekistana v logistike: kontseptual'nye podkhody // *Ekonomika: strategiya i praktika*. 2024. T. 19. № 4. S. 85-103. DOI: 10.51176/1997-9967-2024-4-85-103 EDN: ANQINF.
 10. Ganiev R. G. Zona svobodnoi trgovli i vneshnee ekonomicheskoe vzaimodeistvie v ramkakh EAES // *Vestnik Tadzhiiskogo natsional'nogo universiteta. Seriya sotsial'no-ekonomicheskikh i obshchestvennykh nauk*. 2023. № 6. S. 158-163. EDN: CHYGNU.
 11. Domenko Yu. Yu., Kuznetsov M. S. Gosudarstvennye programmy i initsiativy, napravlennye na privlechenie investitsii v Kirovskuyu oblast': effektivnost' i otsenka vliyaniya // *Aktual'nye voprosy sovremennoi ekonomiki*. 2024. № 10. S. 86-94. EDN: MYDOFT.
 12. Ablizina N. N. TOSER kak infrastruktural'naya ploshchadka dlya razvitiya tekhnologicheskogo predprinimatel'stva // *Tekhnologicheskoe predprinimatel'stvo: prostranstvo vysshikh kompetentsii: materialy XVIII Rossiiskogo venchurnogo foruma. Kazan': Nauchnyi tsentr bezopasnosti zhiznedeyatel'nosti Akademii nauk Respubliki Tatarstan*, 2024. S. 11-28. EDN: PBCXFB.
 13. Kanapukhin P. A., Naumov R. Yu. Sostavlyayushchie O EZ i rol' v realizatsii strategii ustoichivogo razvitiya regionov // *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya*. 2024. № 9 (177). S. 8-19. DOI: 10.17308/meps/2078-9017/2024/9/8-19 EDN: KHMQQH.
 14. Ruch'ev A. V. Analiz dinamiki ekonomicheskogo rosta na territoriyakh operezhayushchego razvitiya Rossiiskoi Federatsii: statisticheskii obzor // *Vyzovy sovremennosti i strategii razvitiya obshchestva v usloviyakh novoi real'nosti: materialy*

- XXVII Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii. Moskva: OOO "Izdatel'stvo "Ekonomicheskoe obrazovanie", 2024. S. 502-508. EDN: BATTHJ.
15. Roberta Arbolino, Raffaele Boffardi, Mariangela Bonasia, Salvatore Capasso, Luisa De Simone. Imitation or learning: Exploring the drivers of Special economic zones // Structural Change and Economic Dynamics. 2025. No. 72. Pp. 456-466. DOI: 10.1016/j.strueco.2024.11.001 EDN: PLTSHQ.
 16. Jiaxin Li, Shaoguo Zhan, Xuettian Wang. Can special economic zones in China enhance firm's global value chain position? // Structural Change and Economic Dynamics. 2024. No. 74. Pp. 361-372.
 17. Longfei Zheng, Fenghua Pan. Does place-based policy increase new firm births? Evidence from special economic zones in China // Applied Geography. 2024. No. 168. Pp. 456-466. Pp. 103303. DOI: 10.1016/j.apgeog.2024.103303 EDN: XZRLCJ.
 18. Balashov K. G., Kravchenko N. V. Pravovoe regulirovanie predprinimatel'skoi deyatel'nosti v osobykh ekonomicheskikh zonakh: problemy i perspektivy // Izvestiya Yugo-Zapadnogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Istoriya i pravo. 2024. T. 14. № 2. S. 56-68. DOI: 10.21869/2223-1501-2024-14-2-56-68 EDN: QYJRCM.
 19. Goncharenko L. I. Konstruktiv preferentsial'nykh nalogovykh rezhimov kak determinanta privilecheniya investitsii v innovatsionnoe razvitie Rossii // Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2024. T. 17. № 3. S. 156-166. DOI: 10.26794/1999-849X-2024-17-3-156-166 EDN: QQYEJM.
 20. Pobedinskii P. V. Sovershenstvovanie regional'noi ekonomicheskoi politiki po podderzhke malykh tekhnologicheskikh kompanii v Tsentral'nom federal'nom okruge // Innovatsii i investitsii. 2024. № 12. S. 298-301. EDN: KSVKRX.
 21. Sinenko O. A. Tax expenditures of territories with special economic status of the Russian Far East: performance assessment and ways to improve it // Vestnik of Institute of Economic Research. 2024. No. 1(33). P. 120-139.
 22. Maiburov I. A., Aliev N. K., Artemenko D. A., i dr. Mekhanizmy i efekty preferentsial'nogo nalogooblozheniya yuridicheskikh lits: monografiya / Pod red. I. A. Maiburova. M.: Yuniti-Dana, 2024. 352 s. EDN: OKFQFK.
 23. P'yanova M. V. Otsenka deistvuyushchikh nalogovykh rezhimov na preferentsial'nykh territoriyakh // Nalogi. 2025. № 3. S. 22-27.
 24. Mkhitarian Kh., Kachachat B. Peculiarities and trends of small and medium enterprises development in the Republic of Armenia // Messenger of Armenian State University of Economics. 2022. No. 2. Pp. 77-90. DOI: 10.52174/1829-0280_2022.2-77 EDN: ZYCM SL.

The principle of equity in income taxation: a retrospective of economic thought and implementation within the framework of tax reform - 2025.

Pugachev Andrei Aleksandrovich 

PhD in Economics

Associate Professor; Department of Finance and Credit; Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education P.G. Demidov Yaroslavl State University
Chief Auditor; Sberbank PJSC

150000, Russia, Yaroslavl region, Yaroslavl, Komsomolskaya str., 3, office 304

✉ andrxim@yandex.ru

Abstract. The subject of the research is the evolution of the principle of equity in income

taxation within economic theory and its implementation in Russia as part of the tax reform of 2025. Starting from 2025, a five-tier progressive personal income tax scale has been introduced in Russia. One of the objectives of the tax reform set by the President of Russia was to ensure the fairness of taxation for citizens. At the same time, the tax reform did not resolve a number of issues regarding income taxation that hinder the achievement of equity. The search and scientific justification of answers to these questions determine the relevance of the research. The aim is to assess the completeness and correctness of the implementation of the principle of equity in income taxation within the framework of the tax reform conducted in Russia in 2025, in order to substantiate the possibilities for its improvement based on the study of the evolution of economic thought regarding tax fairness. In the framework of the research, general scientific methods of analysis and synthesis, movement from the abstract to the concrete, dialectics, as well as methods for analyzing the results of sociological surveys and focus groups have been applied. As a result of the research, within the study of the evolution of various theories' views on the fairness of income taxation, it has been determined that the modern understanding of tax fairness is a synthesis of the evolution of economic thought. Discussion questions have been identified, and deformities of equity in income taxation have been highlighted. Based on the analysis of sociological research results, the contemporary perception of personal income tax fairness in Russia has been defined. It has been substantiated that the tax reform of 2025 contributes to increasing the fairness of personal income tax, however, elements exist within the structure of personal income tax that hinder the full realization of the equity principle. These include, in particular, the absence of a tax-exempt minimum, the regressive nature of the tax deduction system, and lower personal income tax rates on passive income compared to labor income. Based on the need to overcome these obstacles, proposals for improving the personal income tax have been formulated to ensure tax fairness.

Keywords: economic inequality of citizens, deformations of justice, tax-free allowance, progressive rate, tax deductions, tax reform, justice, smoothing of inequality, personal income tax, income taxation

References (transliterated)

1. Pugachev A.A. Nalogovye instrumenty v sisteme faktorov vozddeystviya gosudarstva na neravenstvo // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2022. № 3. S. 16-31. DOI: 10.7256/2454-065X.2022.3.37827 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=37827
2. Poslanie Prezidenta Federal'nomu Sobraniyu // Ofitsial'nyi sait Prezidenta Rossii. Rezhim dostupa: <http://www.kremlin.ru/events/president/transcripts/messages/73585> (data obrashcheniya: 12.10.2025).
3. Goncharenko L.I. Diversifikatsiya nalogovoi sistemy kak faktor realizatsii natsional'nykh proektov razvitiya Rossii // *Ekonomika. Nalogi. Pravo*. 2025; 18(3): 144-154. DOI: 10.26794/1999-849X|2024-18-3-144-154. EDN: XVEYET.
4. Skvortsova E.Yu. MEF-2024: politicheskii landschaft izmenilsya. *Ekonomika. Kul'tura. Novye orientiry* // *Mir peremen*. 2024. № 2. S. 29-52. EDN: ZYBOXN.
5. Panskov V.G. Nalogovaya reforma – 2025: prodolzhenie sleduet... // *Ekonomika. Nalogi. Pravo*. 2025; 18(1): 18-31. DOI: 10.26794/1999-849X|2025-18-1-18-31. EDN: ZGELHM.
6. Orekhov A.M. Spravedlivost' kak bazisnyi printsip ustroistva obshchestva: put' k ochevidnosti / A. M. Orekhov // *Voprosy filosofii*. 2010. № 9. S. 60-73. EDN: MULXFN.
7. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov. T. 2. – Moskva; Leningrad: Sotsekgiz, 1935. 475 s.

8. Vylkova E.S. O spravedlivosti nalogoooblozheniya ot Adama Smita do nashikh dnei // Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta. 2024. № 1(145). S. 30-36. EDN: BONVWC.
9. Afanas'ev M.P. Metodologicheskie i teoreticheskie osnovy formulirovki zakona A. Vagnera. Podkhody k ego testirovaniyu // Voprosy gosudarstvennogo i munitsipal'nogo upravleniya. 2009. № 3. S. 47-70. EDN: KVTELT.
10. Slepneva L.R. Marksizm posle Marksa: ob imushchestvennom neravenstve i nalogovom regulirovanii // Vestnik BGU. Ekonomika i menedzhment. 2023. № 2. S. 145-151. DOI: 10.18101/2304-4446-2023-2-145-151. EDN: BNBNMQ.
11. Keins Dzh.M. Obshchaya teoriya zanyatosti, protsenta i deneg, per. s angl. Moskva: ZAO Bizneskom, 2013. 408 s.
12. Speranskii M.M., Turgenev N.I., Orlov M.F. U istokov finansovogo prava / M.M. Speranskii, N.I. Turgenev, M.F. Orlov. Moskva: Statut, 1998. 427 s.
13. L'vov D.M. Kurs finansovogo prava / D.M. L'vov. – Kazan': tip. Un-ta, 1887.
14. Yanzhul I.I. Osnovnye nachala finansovoi nauki: Uchenie o gosudarstvennykh dokhodakh / I.I. Yanzhul. Moskva: Statut, 2002. 555 s.
15. Neumark F. Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. – Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970. 428 s.
16. Rolz Dzh. Teoriya spravedlivosti: per. s angl. / Nauch. red. i predisl. V.V. Tselishcheva. Izd. 2-e. / Dzh. Rolz. – Moskva: Izdatel'stvo LKI, 2010. 536 s. EDN: QOLBEN.
17. Eremenko E.A. Kontseptsiya spravedlivosti v nalogoooblozhenii i ee vliyanie na sovershenstvovanie natsional'noi nalogovoi sistemy: avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.10 / Eremenko Evgeniya Aleksandrovna. M., 2018. 25 s. EDN: TDZHCT.
18. Stiglits Dzh.Yu. Ekonomika gosudarstvennogo sektora, per. s angl. – Moskva: Izd-vo MGU: INFRA-M, 1997. 720 s.
19. Karavaeva I.V. Teoriya sotsial'no orientirovannogo nalogoooblozheniya: genezis, puti razvitiya, osobennosti primeneniya // Nauchnye trudy MIM LINK. 2012. № 28. S. 189-211. EDN: QBNBMV.
20. Tikhonova A.V. Sovremennye transformatsii sistemy nalogoooblozheniya fizicheskikh lits: dis. ... dokt. ekon. nauk: 5.2.4 / Tikhonova Anna Vital'evna. M., 2024. 364 s.
21. Knyazev Yu.K. Spravedlivost' i ekonomika // Obshchestvo i ekonomika. 2012. № 1. S. 33-62. EDN: OWYMWf.
22. Panskov V.G. O novoi stavke NDFL // Finansy. 2020. № 8. S. 25-29. EDN: NQKKPQ.
23. Shmelev Yu.D. O kriteriyakh otsenki effektivnosti i spravedlivosti nalogovoi politiki gosudarstva // Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2017. № 2. S. 113-120. EDN: YSPDPJ.
24. Pugachev A.A. Diskussionnye voprosy sushchnosti naloga: obosnovanie na primere realizatsii nalogovoi konkurentsii i nalogovogo potentsiala regionov // Vestnik Tverskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie. 2014. № 1. S. 77-86. EDN: TKHXUZ.
25. Teoretiko-metodologicheskii konstruktiv individual'nogo podokhodnogo nalogoooblozheniya: monografiya / I.A. Maiburov, Yu.B. Ivanov i dr. M.: Yuniti-Dana, 2021. 327 s. EDN: VCFPAK.
26. Izmeneniya v nalogovoi sisteme: otsenka grazhdan // VTsIOM. Rezhim dostupa: <https://wciom.ru/tematicheskii-katalog/taxes> (data obrashcheniya: 12.10.2025).
27. Osnovnye napravleniya byudzhetnoi, nalogovoi i tamozhenno-tarifnoi politiki Rossiiskoi Federatsii na 2026 god i na planovyi period 2027 i 2028 godov // Ofitsial'nyi sait Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii. Rezhim dostupa:

- <https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/osnov> (data obrashcheniya: 12.10.2025).
28. Aganbegyan A.G. Preodolenie bednosti i sokrashchenie neravenstva po dokhodam i potrebleniyu v Rossii // EKO. T. 47. № 9. S. 66-84.
 29. Tatarkin A.I. Rossiiskii nalogovyi federalizm kak predvestnik ekonomicheskoi nestabil'nosti: problemy i puti sovershenstvovaniya // Vystuplenie na Nalogovom simpoziume "Teoriya i praktika nalogovykh reform" 2013 g. Rezhim dostupa: <https://www.youtube.com/watch-v=kQghyn4Qe4I> (data obrashcheniya 12.10.2025).
 30. Nalogovaya politika Rossiiskoi Federatsii v kontekste tselei ustoychivogo razvitiya: monografiya / I.A. Maiburov i dr. M.: Yuniti-Dana, 2023. 359 s. EDN: GOJVPJ.
 31. Nalogovye reformy. Teoriya i praktika: monografiya / I.A. Maiburov, Yu.B. Ivanov i dr. M.: Yuniti-Dana, 2015. 462 s. EDN: VRTATD.
 32. Ordynskaya E.V., Cherkovets M.V., Kostina E.D. Nalogovaya reforma: k voprosu o spravedlivosti nalogooblozheniya // Nauchnye trudy: Institut narodnokhozyaistvennogo prognozirovaniya RAN. 2024. T. 22, № 2. S. 143-160. DOI 10.47711/2076-3182-2024-2-143-160. EDN: XJOUMZ.
 33. Pokrovskaya N.V. Rol' nalogovykh transfertov v formirovanii mestnykh byudzhetrov v Rossiiskoi Federatsii // Izvestiya Irkutskoi gosudarstvennoi ekonomicheskoi akademii (Baikal'skii gosudarstvennyi universitet ekonomiki i prava). 2015. T. 6, № 3. S. 146-151. DOI 10.17150/2072-0904.2015.6(3).8. EDN: TVWRMX.
 34. Panskov V.G. Nalogovye novatsii v reshenii sotsial'nykh i ekonomicheskikh zadach obshchestva // Finansy. 2025. № 2. S. 3-9. EDN: MZLMDK.
 35. Fedotov D.Yu. Podkhody k sokrashcheniyu sotsial'nogo neravenstva v Rossii posredstvom reformirovaniya naloga na dokhody fizicheskikh lits // Finansy i kredit. 2024. T. 30, № 11. S. 2423-2449. DOI 10.24891/fc.30.11.2 423. EDN: LGODNL.

International aspects of taxation of manufacturing organizations

Zolotov Anton Aleksandrovich 

Graduate student; Department of Taxes and Accounting; Financial University under the Government of the Russian Federation

127083, Russia, Moscow, Airport district, Verkhnyaya Maslovka str., 15

✉ anton.zolotov202@gmail.com

Abstract. The subject of the research is the set of issues and features of international taxation of manufacturing organizations in the context of a globalized economy. The object of the research is transnational corporations, whose activities are related to the movement of capital, tax optimization, and the use of international agreements. The author examines in detail such aspects of the topic as the use of offshore jurisdictions, transfer pricing practices, and the application of special tax regimes in various countries. Particular attention is paid to the analysis of the state policies of leading world economies – China, the United States, and Japan – which apply tax incentives to stimulate high-tech production and attract investment. The study also highlights the role of double taxation treaties and international initiatives aimed at increasing the transparency of the tax environment. A special focus is placed on the interaction between tax policy and the development strategies of manufacturing organizations, as well as the assessment of risks and consequences of aggressive tax planning for national budgets and international competition. The methodological basis includes comparative analysis of tax systems, case studies on transnational corporations, as

well as legal and regulatory analysis of international agreements and initiatives (BEPS, Pillar 2). The scientific novelty of the study lies in a comprehensive approach to assessing the impact of international tax instruments on the activities of manufacturing organizations and the formation of global tax policy. The research substantiates that the use of transfer pricing mechanisms and offshore schemes by TNCs not only reduces tax revenues of individual states but also creates new challenges for global tax fairness. It is concluded that BEPS reform measures and the introduction of the global minimum tax under Pillar 2 establish conditions for limiting aggressive tax optimization while encouraging manufacturing organizations towards greater tax transparency and leveling competitive conditions. The study emphasizes that the future development of international tax regulation will be determined by the balance of interests between national states and the global economy, which requires manufacturing organizations to strategically adapt and seek optimal forms of interaction with tax systems.

Keywords: effectiveness of tax expenditures, foreign experience, technological sovereignty, R&D expenses, depreciation policy, investment tax deduction, fiscal policy, manufacturing enterprises, innovative activity, tax incentives

References (transliterated)

1. Tikhonova A. V., P'yanova M. V., Yumaev M. M., Nazarova N. A., Kosenkova Yu. Yu., Selyutina T. S. *Osobennosti nalogooblozheniya po vidam ekonomicheskoi deyatel'nosti*: uchebnik. Moskva: KNORUS, 2024. S. 364. EDN: OPTVLR.
2. Batrukova N. M. Nalogovye stimuly v sisteme mer gosudarstvennoi podderzhki razvitiya promyshlennosti // *Vestnik Akademii znanii*. 2023. № 2(55). S. 295-299. EDN: PSWKRS.
3. Vishnevskaya N. G., Goncharenko L. I. Nalogovoe stimulirovanie innovatsionnogo razvitiya promyshlennogo proizvodstva na osnove analiza peredovogo zarubezhnogo opyta / *Ekonomika. Nalogi. Pravo*. 2019. № 4. S. 121-131. DOI: 10.26794/1999-849X-2019-12-4-121-131. EDN: RREPDD.
4. Gurnak A.V., Nazarova N.A. Nalogovoe stimulirovanie ekonomicheskogo rosta v Rossii: problemy i perspektivy // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2023. № 1. S. 1-16. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.1.39483 EDN: LJOGLI URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=39483
5. Demikhov V. Yu. Vliyanie mezhdunarodnogo nalogovogo planirovaniya na proizvodstvennyuyu i sbytovuyu deyatel'nost' transnatsional'nykh kompanii // *Nauchnye trudy Vol'nogo ekonomicheskogo obshchestva Rossii*. 2012. S. 239-256.
6. Malyshev M. K., Pechenskaya-Polishchuk M. A. Sravnitel'nyi analiz tendentsii razvitiya finansov krupnykh korporatsii metallurgicheskoi i ugol'noi otraslei Rossii v usloviyakh global'nykh vyzovov // *Ekonomicheskie i sotsial'nye peremeny: fakty, tendentsii, prognoz*. 2023. № 1. S. 122-138. DOI: 10.15838/esc.2023.1.85.7. EDN: CRDBOK.
7. Razu S.B. Analiz zarubezhnoi praktiki nalogovogo stimulirovaniya razvitiya vysokotekhnologichnoi promyshlennosti // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2024. № 3. S. 45-65. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.3.70683 EDN: AJQXBV URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=70683
8. Smorodina E. A., Shershneva Ya. O. Problemy nalogooblozheniya na metallurgicheskikh predpriyatiyakh // *Ekonomika, predprinimatel'stvo i pravo*. 2018. № 1. S. 21-26. DOI: 10.18334/epp.8.1.38768. EDN: PIWEMT.
9. Khamirzova S. K., Ushkho A. U. Rol' nalogovogo stimulirovaniya v sisteme mer gosudarstvennoi podderzhki promyshlennykh predpriyatii // *Novye tekhnologii*. 2020. №

- 2(52). S. 106-116. DOI: 10.24411/2072-0920-2020-10211. EDN: SESENW.
10. Tariffs, Trade, and Transfer Pricing: A Guide to Navigating Economic Uncertainty. [Elektronnyi resurs]. Rezhim dostupa: <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-us/insights/tax/documents/ey-tariffs-trade-and-transfer-pricing-guide-to-navigating-economic-uncertainty.pdf> (data obrashcheniya: 24.09.2025).
 11. Practical Transfer Pricing Compliance in a Complex World. [Elektronnyi resurs]. Rezhim dostupa: <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/practical-transfer-pricing-compliance-tni-15may2023.pdf> (data obrashcheniya: 09.10.2025).
 12. Spotlight on Transfer Pricing-Identifying Complexity and Areas of Risk. [Elektronnyi resurs]. Rezhim dostupa: <https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/transfer-pricing/spotlight-on-transfer-pricing-identifying-complexity-and-areas-of-risk> (data obrashcheniya: 11.10.2025).
 13. Effekt BEPS na primere kompanii dobyvayushchikh otraslei // Materialy konsaltingovoi firmy DRT.
 14. Sait OESR. [Elektronnyi resurs]. Rezhim dostupa: <https://www.oecd.org/en.html> (data obrashcheniya: 16.09.2025).
 15. Kak primenyat' povyshayushchie koeffitsienty nalogovoi amortizatsii. [Elektronnyi resurs]. Rezhim dostupa: https://www.kontur-extern.ru/info/43971-povyshayushchie_koefficienty_nalogovoy_amortizatsii (data obrashcheniya: 20.09.2025).

Proving the artificial structure of the business model when splitting a business

Trapeznikov Aleksandr Ivanovich 

Postgraduate student; Faculty of Law, Perm State National Research University

614031, Russia, Perm Krai, Perm, Dzerzhinsky district, Transportnaya str., 9, sq. 192

✉ trapezsasha@yandex.ru

Abstract. This article examines the lack of a uniform standard for proving the artificial nature of a business structure as an indicator of business fragmentation. The author poses the question of how to refute or prove the artificial nature of a business model run by a group of interconnected taxpayers. A rationale for this law enforcement issue is provided. To address the stated issue, the author examines the origins of the approach to proving the artificiality criterion in the form of the need to justify the discrepancy between form and content in a business model. Arguments are presented and substantiated regarding the lack of a uniform methodology for studying business models. The author examines how the study of taxpayers' business activities is conducted in economic science and cites works aimed at examining the internal and external environment of an organization. General scientific methods are used. One of the primary research methods is analysis: its use in the work is associated with the study of doctrinal sources. The results of the analysis are presented in the study. Induction is used, which is applied for the purpose of studying law enforcement practice. From these specific findings, the author draws general conclusions about the state of approaches to studying business structure. In the conclusions of the work, the author proposes a two-stage analysis of the business model of taxpayers for whom the issue of business fragmentation is being investigated. The first stage is carried out through the study of the formal-legal aspect based on an examination of general taxpayer questionnaire data and information on the results of economic activity. The second stage involves studying the organizational and economic aspects of the activity. This represents an essential analysis of the internal and

external environment of the organization. The author proposes the basis for the transition from the study of the formal-legal aspect to the organizational and economic aspect, depending on the type of business fragmentation imputed to the taxpayer (the use of special tax regimes or other tax savings methods). The author also describes in detail which aspects of the organization's activity relate to the internal environment (organizational structure, organizational processes, technologies, personnel, culture, process management) and which relate to the external environment (suppliers, contractors, buyers, customers, representatives, mutual transactions).

Keywords: business independence, organizational structure, judicial doctrine, economic essence, business form, interdependent persons, signs of business fragmentation, business fragmentation, tax benefit, artificial form

References (transliterated)

1. Schmalbeck R., Soled J.A. Substance Over Form in Transfer Tax Adjudication // Loy. L.A. L. Rev. 2022. Vol. 55. P. 609. [Elektronnyi resurs] URL: <https://digitalcommons.lmu.edu/llr/vol55/iss2/6> (data obrashcheniya: 15.08.2025).
2. Isenbergh J. Musings on Form and Substance in Taxation // Chi. L. Rev. 1982. P. 859, 863. [Elektronnyi resurs] URL: <https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi-article=4286&context=uclev> (data obrashcheniya: 15.08.2025).
3. The US Supreme Court's Judgement of 01/07/1935 in the case Gregory v. Helvering (application no. 127). [Elektronnyi resurs] URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/> (data obrashcheniya: 27.08.2025).
4. The US Supreme Court's Judgement of 08/01/1940 in the case Higgins v. Smith (application no. 146). [Elektronnyi resurs] URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/308/473/> (data obrashcheniya: 27.08.2025).
5. Elliott H.L. The Influence of Disallowed Preacquisition Losses on the Recognition of Postacquisition Losses Under Section 269 // Wm. & Mary L. Rev. 1968. Vol. 169. P. 172. [Elektronnyi resurs] URL: <https://scholarship.law.wm.edu/wmlr/vol10/iss1/10> (data obrashcheniya: 27.08.2025).
6. The U.S. Court of Appeals for the Ninth Circuit of 29/06/1940 in the case Commissioner of Internal Revenue v. Laughton (application no. 9413) [Elektronnyi resurs]. URL: <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/113/103/1509555/> (data obrashcheniya: 27.08.2025).
7. The US Court of Appeals for the Second Circuit of 31/12/1960 in the case Commissioner of Internal Revenue v. State-adams Corporation (application no. 283) [Elektronnyi resurs]. URL: <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/283/395/391519/> (data obrashcheniya: 27.08.2025).
8. Bertane L.G. Tax Problems of the Straw Corporation // Vill. L. Rev. 1974. Vol. 735. P. 739. [Elektronnyi resurs] URL: <https://digitalcommons.law.villanova.edu/vlr/vol20/iss3/1> (data obrashcheniya: 27.08.2025).
9. Madison A.D. The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law // Santa Clara L. Rev. 2023. Vol. 43. P. 699. [Elektronnyi resurs] URL: <https://digitalcommons.law.scu.edu/lawreview/vol43/iss3/2/> (data obrashcheniya: 27.08.2025).

02.10.2025).

10. Timofeev E.V., Gutiev G.I. Novyi podkhod k nalogovym zloupotrebleniyam // Zakon. 2018. № 11. S. 58-64. EDN: YQXTZB.
11. Khavanova I.A. O teorii ekonomicheskogo analiza v nalogovom prave (kontseptual'nye osnovy) // Zhurnal rossiiskogo prava. 2015. № 5. S. 111-124. DOI: 10.12737/10727. EDN: TUDWZF.
12. Bruk B.Ya. Predotvrashchenie nepravomernogo ispol'zovaniya l'got, predusmotrennykh soglasheniyami (dogovorami, konventsiyami) ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya: nastoyashchee i budushchee // Zakon. 2016. № 5. S. 122-136. EDN: WCFYND.
13. Zaripov V.M. Droblenie biznesa-skhemata ili net? [Elektronnyi resurs] Zakon.ru. 2017. 29 avg. URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/29/droblenie_biznesa_-_shema_ili_net (data obrashcheniya: 03.08.2025).
14. Polyakov S.B. Izmenenie zakonodatel'stva sudebnym pravotvorchestvom // Yuridicheskaya tekhnika. 2023. № 17. S. 132-139. EDN: IKKXYW.
15. Kozlov M.A. Standarty dokazyvaniya kak rezul'tat retseptsii inostrannogo protsessual'nogo prava // Rossiiskoe pravo: obrazovanie, praktika, nauka. 2022. № 4. S. 28-39. DOI: 10.34076/2410_2709_2022_4_28. EDN: USAGEM.
16. Nakhova E.A., Tsar'kova D.V. Stanovlenie ponyatiya standarta dokazyvaniya v rossiiskoi pravovoi doktrine i sootnoshenie s inymi kategoriyami dokazatel'stvennogo prava // Leningradskii yuridicheskii zhurnal. 2024. № 2 (76). S. 165-167.
17. Kozlov M.A. Sootnoshenie standartov dokazyvaniya so svobodnoi otsenkoi dokazatel'stv po vnutrennemu ubezhdeniyu // Vestnik grazhdanskogo protsessa. 2024. № 5. S. 206-234. DOI: 10.24031/2226-0781-2024-14-5-206-234. EDN: DHRLAK.
18. Soltys A.A. Standarty dokazyvaniya protsessual'nykh yuridicheskikh faktov: osnovnye voprosy // Vestnik grazhdanskogo protsessa. 2024. № 4. S. 242-249. DOI: 10.24031/2226-0781-2024-14-4-242-249. EDN: BOJZYL.
19. Shevchenko I.M. Standarty dokazyvaniya: k voprosu o ponyatii // Arbitrazhnyi i grazhdanskii protsess. 2024. № 4. S. 23-28. DOI: 10.18572/1812-383X-2024-4-23-28. EDN: TLHCNT.
20. Kelikh E.I. Droblenie biznesa: ponyatie, priznaki, dokazatel'stva i dokazyvanie // Podgotovlen dlya sprav.-prav. sistemy "Konsul'tantPlyus". 2025.
21. Sadchikov M.N. Ponyatie edinoi predprinimatel'skoi deyatel'nosti v aspekte drobleniya biznesa dlya tselei polucheniya nalogovoi vygody // Nalogi. 2025. № 2. S. 15-18.
22. Krasnyukov A.V. Droblenie predmeta nalogooblozheniya kak forma ukloneniya ot progressivnogo nalogooblozheniya // Finansovoe pravo. 2025. № 8. S. 16-20. DOI: 10.18572/1813-1220-2025-8-16-20. EDN: RXREIT.
23. Bogdanova O.S. Nalogovaya amnistiya kak instrument bor'by s drobleniem biznesa // Zakon. 2024. № 11. S. 61-68. DOI: 10.37239/0869-4400-2024-21-11-61-68. EDN: JOYFFK.
24. Efremova E.S. O "droblenii biznesa" i nalogovoi otvetstvennosti // Nalogi. 2022. № 4. S. 2-5.
25. Peresedov A.M. Priznaki nezakonnogo drobleniya biznesa i ego sushchestvennye otlichiya ot legal'noi optimizatsii raskhodov // Bezopasnost' biznesa. 2019. № 1. S. 47-51. EDN: YSOBFJ.
26. Psheunov A.M. Droblenie biznesa s tochki zreniya otsenki obstoyatel'stv polucheniya neobosnovannoi nalogovoi vygody // Finansovoe pravo. 2024. № 6. S. 26-29. DOI: 10.18572/1813-1220-2024-6-26-29. EDN: GCFAIR.

27. Volkov A.V. Usloviya priznaniya nalogovym organom nedobrosovestnym drobleniya biznesa (kak vida nalogovoi skhemy) // Vestnik arbitrazhnoi praktiki. 2020. № 2. S. 86-94. EDN: APZWQH.
28. Ryakhovskii D.I. Droblenie biznesa: formirovanie kriteriev, vystraivanie linii zashchity so storony nalogoplatel'shchikov // Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii. 2022. № 7. S. 67-79. DOI: 10.24412/2072-4098-2022-7250-67-79. EDN: IOIDHU.
29. Panov A.I. Zakonodatel'naya reglamentatsiya drobleniya biznesa kak shag k uporyadocheniyu i minimizatsii ugovnoy repressii v sfere nalogooblozheniya // Zakon i pravo. 2025. № 1. S. 235-240. DOI: 10.24412/2073-3313-2025-1-235-240. EDN: LAYAPN.
30. Pinskaya M.R. Nalogovye riski gosudarstva, svyazannye s drobleniem biznesa, v EAES // Nalogi. 2019. № 4. S. 42-45.
31. Donich S.R. Novatsii v sfere nalogovogo administrirovaniya: doktrina "drobleniya" biznesa // Vestnik Sibirskogo gosudarstvennogo universiteta putei soobshcheniya: Gumanitarnye issledovaniya. 2021. № 1. S. 39-44.
32. Yakubiyak Yu.Yu. K voprosu o razgranichenii zakonno go vedeniya biznesa vzaimozavisimymi litsami ot nezakonno go drobleniya biznesa // Nalogi. 2025. № 1. S. 30-34.
33. Kalushina N.P., Miroshnichenko T. Tekhnologii otsenki vneshnei i vnutrennei sredy organizatsii // Mezhdunarodnyi nauchnyi zhurnal "Simvol nauki". 2015. № 11. S. 240-245.
34. Sutina A.A., Bakeeva I.R. Vnutrennyaya i vneshnyaya sreda organizatsii // Setevoi nauchnyi zhurnal. 2017. № 3 (3)-2017. S. 29-36.
35. Polyakov S.B. Izmenenie zakonodatel'stva sudebnym pravotvorchestvom // Yuridicheskaya tekhnika. 2023. № 17. S. 132-139. EDN: IKKXYW.
36. Polyakov S.B. Sudebnyi pretsedent v Rossii: forma prava ili proizvola? // Lex russica. 2015. № 3. S. 28-42. EDN: TMZSZF.
37. Goleva E.V. Nalogovaya otvetstvennost' pri sdelkakh s "problemnymi" kontragentami: protivorechiya sudebnoi praktiki // Nalogi. 2016. № 5. S. 11-15.
38. Kopina A.A. Rol' suda v opredelenii razmera fiskal'nykh sborov // Sud'ya. 2018. № 6. S. 34-37. EDN: VNQYXC.
39. Gorodilov M.A. Pravovaya opredelennost' kak atribut nalogovykh otnoshenii // Intellekt. Innovatsii. Investitsii. 2022. № 3. S. 10-19. DOI: 10.25198/2077-7175-2022-3-10. EDN: GCOGOE.
40. Popkova Zh.G. Nalogovaya vygoda kak institut nalogovogo prava: monografiya / Zh.G. Popkova; pod redaktsiei kandidata yuridicheskikh nauk D.V. Tyutina; Rossiiskii gosudarstvennyi universitet pravosudiya. Moskva: Prospekt, 2020. 238 s. DOI: 10.31085/9785392314430-2020-240. EDN: LSYYMF.

Tax risks of artificial business fragmentation: analysis of judicial practice in 2024 - 2025

Sekretaryov Roman Viktorovich 

PhD in Philosophy

Associate Professor at the Department of Private Law of Mdivostok State University

690014, Russia, Primorsky Krai, Mdivostok, Gogol str., 41, sq. 5502

Abstract. This study examines tax relations arising from the use of business-splitting schemes as an instrument of tax optimization. The analysis focuses on the judicial practice of arbitrazh courts and the positions of tax authorities that shape the criteria for qualifying such schemes in 2024–2025. The article addresses the pressing issue of distinguishing legitimate tax planning from bad-faith tax evasion within the framework of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. Particular attention is devoted to identifying the key features of artificial business splitting and to the emerging trends in case law that refine the doctrine of counteracting abuses of tax benefits. The relevance of the topic stems from the absence in current legislation of both a precise definition of “business splitting” and criteria for its legitimacy, which generates legal uncertainty and disputes. The methodological framework combines formal-legal, comparative-legal, and historical-legal approaches. The formal-legal method enabled the systematization of tax norms; the comparative-legal method allowed for a juxtaposition of domestic and foreign approaches (GAAR, substance over form); while the historical-legal method facilitated a reconstruction of the evolution of the tax benefit doctrine and the identification of persistent trends in recent case law. The aim of the research is to trace the main tendencies in judicial practice and to substantiate approaches to the assessment of business-splitting schemes. The scientific novelty of the study lies in its comprehensive analysis of recent arbitrazh practice, designed to identify consistent indicators of bad-faith business splitting and to evaluate the legal mechanisms for its prevention. The article explores both theoretical and practical dimensions of Article 54.1 of the Tax Code and advances the author’s own vision of criteria for the admissibility of business structures. The findings support the need for legislative codification of clear indicators of artificial business splitting and explicit prohibitions on the application of special tax regimes (simplified taxation system, patent system) to such schemes through amendments to Articles 11, 346.12, and 346.45 of the Tax Code of the Russian Federation. Implementation of these proposals would reduce legal uncertainty, promote consistent law enforcement, and ensure a fair balance between the interests of the state and taxpayers.

Keywords: artificial business splitting, abusive business fragmentation, business splitting, taxpayer’s good faith, law enforcement practice, judicial practice, tax risks, tax optimization, tax planning, tax law

References (transliterated)

1. Sekretarev R.V. Vzaimozavisimye litsa v nalogovom prave: problemy pravoprimeneniya // Nalogi i nalogooblozhenie. 2024. № 6. S. 81-89. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.72113 EDN: LNNTSD URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=72113
2. Podshivalova D.Ya. Voprosy pravovoi opredelennosti GAAR v kontekste sudebnogo pravoprimeneniya v Kanade // Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika. 2021. № 1(193). S. 66-69. DOI: 10.47643/1815-1337_2021_1_66. EDN: VBWQQR 3.
3. Podshivalova D.Ya. Finansovo-pravovye sredstva protivodeistviya nedobrosovestnoi praktike drobleniya biznesa v Kanade // Nalogi i nalogooblozhenie. 2021. № 2. S. 85-92. DOI: 10.7256/2454-065X.2021.2.34822 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=34822
4. Vinnitskii D.V. K diskussii o droblenii biznesa i posledovatel'nosti primenyaemykh podkhodov // Nalogoved. 2019. № 3. S. 51-59. EDN: YZAFNJ 5.

5. Volkov A.V., Blinkov O.E. Droblenie biznesa: pravovye problemy // Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki. 2019. № 44. S. 261-280. DOI: 10.17072/1995-4190-2019-44-261-280. EDN: MHLGDG 6.
6. Efremova E.S. Droblenie biznesa i stat'ya 54.1 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii // Zhurnal Sibirskogo federal'nogo universiteta. Seriya: Gumanitarnye nauki. 2024. T. 17, № 6. S. 1103-1111. EDN: MIMALM 7.
7. Podshivalova D.Ya. Podkhod Rossiiskoi Federatsii k ponyatiyu "uklonenie ot nalogooblozheniya" // Gosudarstvo i pravo. 2021. № 8. S. 164-170. DOI: 10.31857/S102694520011577-5. EDN: CTJJMH 8.
8. Podshivalova D.Ya. Stat'ya 54.1 NK RF: vozmozhnye problemy pravoprimereniya // Nalogi. 2021. № 2. S. 20-25. DOI: 10.18572/1999-4796-2021-2-20-25. EDN: ZLTNPP 9.
9. Trapeznikov A.I. Pravovaya priroda "drobleniya" biznesa kak nalogovogo pravonarusheniya // Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika. 2024. № 1(229). S. 81-84. DOI: 10.47643/1815-1337_2024_1_81. EDN: FQHRVO 10.
10. Trapeznikov A.I. Pravovaya analitika yuriskonsul'ta pri opredelenii priznakov iskusstvennogo "drobleniya biznesa" // Yuridicheskaya tekhnika. 2024. № 18. S. 695-699. EDN: SGVCOY 11.
11. Trapeznikov A.I. Ponyatie "drobleniya" biznesa kak vida nalogovogo pravonarusheniya // Agrarnoe i zemel'noe pravo. 2024. № 1(229). S. 118-121. DOI: 10.47643/1815-1329_2024_1_118. EDN: LPSGOK 12.
12. Ochôa J. Implementation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) in Portugal // European Taxation. 2022. Vol. 62, № 5. P. 209-218. DOI: <https://doi.org/10.59403/1an63cb>. EDN: YWNUSW 13.
13. Schönfeld J. Controlled Foreign Company Rules and the EU Anti-Tax Avoidance Directive // EC Tax Review. 2017. Vol. 26, № 3. P. 145-152. DOI: <https://doi.org/10.54648/ecta2017016>. 14.
14. van Os P. Interest Limitation under the Adopted EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Principle of Proportionality // EC Tax Review. 2016. Vol. 25, № 4. P. 184-198. DOI: <https://doi.org/10.54648/ecta2016020>. 15.
15. Ponomareva K.A. Droblenie biznesa: o soblyudenii printsipa opredelennosti nalogooblozheniya v pravoprimeritel'noi praktike // Pravoprimerenie. 2020. T. 4, № 2. S. 41-48. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(2).41-48. EDN: RKLPA5 16.
16. Mityaeva T.I., Shumov P.V. Droblenie biznesa: zakonnoe predprinimatel'stvo ili nalogovoe pravonarushenie // Agrarnoe i zemel'noe pravo. 2023. № 10(226). S. 114-116. DOI: 10.47643/1815-1329_2023_10_114. EDN: DDOZMO

Tax and legal framework for the ruble-backed stablecoin A7A5 within the digital rights system of the Russian Federation

Groshev Semen Aleksandrovich 

Postgraduate Student; Department of Civil Law and Process; St. Petersburg University of Management Technologies and Economics

44 letter A, Lermontovsky Prospekt, Admiralteysky district, Saint Petersburg, 190020, Russia

 groshev@icloud.com

Abstract. The article is devoted to the study of the tax and legal aspects of the ruble-backed stablecoin A7A5, which is a foreign digital right and is qualified in the Russian Federation as a digital financial asset. The subject of the study is the specifics of the legal regime of foreign

digital rights classified as digital financial assets in the Russian Federation, and the taxation of transactions with such an asset. As a result of the conducted research, the author comes to the conclusion that, despite the creation of a legal framework for the integration of foreign digital rights into the Russian legal order, their tax and legal regime remains insufficiently developed. It is shown that this category is of an auxiliary (technical) nature and serves primarily as a tool for legitimizing a certain range of foreign assets in Russia, without being a full-fledged and independent legal construct. It is noted that the Tax Code of the Russian Federation lacks special provisions regulating the taxation of foreign digital rights, except for transactions within the experimental legal regime, which creates legal uncertainty. The author argues that recognizing foreign digital rights as digital financial assets represents a new phase in Russia's digital financial assets market, driven significantly by the A7A5 asset's integration with a public blockchain. This not only expands the opportunities for the circulation of such assets but also gives rise to unique transactions with such assets in the decentralized finance environment, which directly raises the issue of the need to develop special approaches to accounting for income, expenses and losses from such transactions for tax purposes. It is concluded that the economic nature of such transactions may be similar to transactions with derivative financial instruments and hedging. This similarity justifies extending the special tax rules for such analogous instruments to transactions with foreign digital rights. The results of the study can be applied to the further development of legislation on the taxation of foreign digital rights.

Keywords: digital rights taxation, stablecoin, digital asset, cryptoasset, cryptocurrency, digital currency, hybrid digital asset, foreign digital asset, digital financial asset, tax law

References (transliterated)

1. Topornin N.B. Pravovye osnovy regulirovaniya sanktsionnykh mer v Evropeiskom Soyuze // Mezhdunarodnoe pravo i mezhdunarodnye organizatsii / International Law and International Organizations. 2023. № 1. S. 42-54. DOI: 10.7256/2454-0633.2023.1.40014 EDN: BBBIYR URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=40014
2. Golubchik A. M., Pak E. V. Logisticheskie skhemy obkhoda sanktsionnogo rezhima stran Zapada v otnoshenii Rossii // Rossiiskii vneshneekonomicheskii vestnik. 2023. № 5. S. 63-68. DOI: 10.24412/2072-8042-2023-5-63-69. EDN: UDBDVO.
3. Sannikova L. V., Kharitonova Yu. S. Tsifrovye aktivy: pravovoi analiz. M.: Print; M.: 2020.
4. Kochergin D. A. Kriptoaktivy: ekonomicheskaya priroda, klassifikatsiya i regulirovanie oborota // Vestnik mezhdunarodnykh organizatsii. 2022. T. 17. № 3. S. 75-130. DOI: 10.17323/1996-7845-2022-03-04. EDN: ISTXME.
5. Kharchenko L. P. Tsifrovye finansovye aktivy kak innovatsii v mezhdunarodnykh raschetakh v usloviyakh vneshnikh ogranichenii // Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta. 2024. T. 34. № 4. S. 582-591. DOI: 10.17150/2500-2759.2024.34(4).582-591. EDN: JDXEY.
6. Malkov S. Yu., Davydova O. I. Dvukhkonturnaya natsional'naya valyutno-finansovaya sistema kak instrument dlya preodoleniya sanktsionnykh problem: modelirovanie i prognoz // Russian Journal of Economics and Law. 2025. T. 19. № 1. S. 37-56. DOI: 10.21202/2782-2923.2025.1.37-56. EDN: WXTVFF.
7. Sitnik A. A. Ispol'zovanie kriptovalyut v transgranichnykh raschetakh: problemy i perspektivy pravovogo regulirovaniya // Aktual'nye problemy rossiiskogo prava. 2025. T. 20. № 4. S. 33-41. DOI: 10.17803/1994-1471.2025.177.8.033-041. EDN: QULSAW.

8. Pavlova D. A. Yuridicheskie fakty v realizatsii tsifrovyykh prav // Tsivilist. 2024. № 3. S. 61-67. EDN: OSMLMI.
9. Groshev S.A. Tsifrovaya valyuta i steiblkoin: sootnoshenie ponyatii dlya tselei nalogovogo regulirovaniya // Nalogi i nalogooblozhenie. 2024. № 6. S. 1-18. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.72039 EDN: MDWDWU URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=72039
10. Kochergin D. A. Ekonomicheskaya priroda i klassifikatsiya steiblkoinov // Finansy: teoriya i praktika. 2020. № 24 (6). S. 140-160. DOI: 10.26794/2587-5671-2020-24-6-140-160. EDN: UCMFJI.
11. Semenov N. S. Postroyeniye informatsionnykh otnosheniy v sfere maininga, kriptovalyuty i kriptoaktivov na primere Kyrgyzskoy Respubliki // Pravoprimeneniye. 2023. T. 7, № 2. S. 75-84. DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(2).75-84. EDN: TBKIRV.
12. Pazylov N. A., Omarova G. S. Tsifrovyye aktivy v sisteme ob'ektov grazhdanskikh prav Kyrgyzskoy Respubliki // Vestnik Oshskogo gosudarstvennogo universiteta. 2023. № 2 (3). S. 73-80. DOI: 10.52754/16948661_2023_2(3)_12. EDN: NPHCFC.
13. Fudashkin V. A. Osobennosti pravovogo statusa virtual'nykh aktivov kak ob'ektov grazhdanskikh prav po zakonodatel'stvu Kyrgyzskoy Respubliki // Vestnik Sibirskogo instituta biznesa i informatsionnykh tekhnologii. 2025. T. 2. S. 146-154. DOI: 10.24412/2225-8264-2025-2-986.
14. Iontsev M. A. Operatory v poiskakh svyazi, ili novyy rastsvet dogovora fakticheskogo posrednichestva // Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina (MGYuA). 2025. № 4 (128). S. 52-61. DOI: 10.17803/2311-5998.2025.128.4.052-061.
15. Ponomareva K. A., Simonov A. O. Nalogooblozheniye operatsii s tsifrovymi finansovymi aktivami v kontekste klassicheskikh pravil nalogooblozheniya // Pravoprimeneniye. 2023. T. 7. № 4. S. 35-44. DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(4).35-44. EDN: XKEWQI.
16. Kinsburskaya V. A. Novatsii i perspektivy pravovogo regulirovaniya nalogooblozheniya operatsii s tsifrovymi finansovymi aktivami i tsifrovoy valyutoi v Rossii // Imushchestvennyye otnosheniya v RF. 2023. № 7 (262). S. 84-97. DOI: 10.24412/2072-4098-2023-7262-84-97. EDN: AJYLTN.
17. Kon'kov A. Yu. Nyuansy nalogooblozheniya operatsii s nekotorymi vidami TsFA: raz'yasneniya spetsialista // Nalogovaya politika i praktika. 2024. № 11 (263). S. 26-39. EDN: KHEJTK.
18. Cipollini C. Crypto Staking Taxation Across Selected Countries: A Critical Evaluation // Intertax. 2024. № 2. Pp. 118-138. DOI: 10.54648/taxi2024019. EDN: EPVZFC.
19. Sutherland A. Cryptocurrency Economics and the Taxation of Block Rewards // Tax Notes Federal. 2019. № 4. Pp. 748-972.
20. Umarov Kh. S. Vozmozhnosti i potentsial'nye riski ekosistemy DeFi // Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. 2024. № 67. S. 336-357. DOI: 10.17223/19988648/67/20. EDN: EHKJBA.
21. Borisov O. I. Ot f'yuchersov k kriptoderivativam: pereosmysleniye metodologii nalogooblozheniya proizvodnykh finansovykh instrumentov // Problemy ekonomiki i yuridicheskoy praktiki. 2025. T. 21. № 2. S. 277-283. EDN: QOFFCX.
22. Wiedmann O. Taxation of Derivatives and Cryptoassets. Netherlands: Kluwer Law International B.V, 2024.