Журнал правовых и экономических исследований.
Journal of Legal and Economic Studies, 2018, 2: 48–57
© Д.А. Курочкин, 2018

УДК 001.891:339.543.027.2(ЕАЭС)

D.A. Kurochkin

CHARACTERISTICS OF FISCAL BARRIERS WHEN ENTERING SCIENTIFIC RESEARCH SERVICES MARKET IN FREE (SPECIAL) ECONOMIC ZONES OF MEMBERS OF EURASIAN ECONOMIC UNION (BY THE EXAMPLE OF TAX INCENTIVES AND GRANDFATHER PROVISION)

The research has been made within the assignment of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation, project 26.12267.2018/12.1

Denis Kurochkin – teacher, the Department of Financial Law, the Ural State University of Law, junior scientist, the Institute of Law of BRICS, Yekaterinburg; **e-mail: den.al.kurochkin@gmail.com**.

The research is devoted to the legal problems of the access of scientific research subjects to free economic zones of Eurasian Economic Union countries.

We make the first attempt to study the problems of Eurasian integration in the context of creating a single market of services in the field of scientific research in free economic zones and to reveal specific fiscal barriers in the area in question. Having made a comparative and legal analysis, we state the problem of non-equivalent regulation of tax incentives for the residents of free economic zones of member states of Eurasian Economic Union including scientific research organizations. The differences in tax incentives and legal constructions of grandfather provision may negatively affect the distribution of scientific resources in free economic zones of Eurasia. We make a conclusion that tax incentives and grandfather provision should be harmonized or uniformly regulated in the contractual legal framework of Eurasian Economic Union.

***Keywords**: free (special) economic zone; resident of free (special) economic zone; scientific research; subject of scientific research; Eurasian Economic Union; single market of scientific research services; fiscal barriers; tax incentives; grandfather provision.*

Д.А. Курочкин

ОСОБЕННОСТИ ФИСКАЛЬНЫХ БАРЬЕРОВ ПРИ ДОСТУПЕ НА РЫНОК УСЛУГ ПО ПРОВЕДЕНИЮ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ РАБОТ В СВОБОДНЫХ (ОСОБЫХ) ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОНАХ ГОСУДАРСТВ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА (НА ПРИМЕРЕ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ И «ДЕДУШКИНОЙ ОГОВОРКИ»)

Статья подготовлена в рамках выполнения государственного задания Минобрнауки России, шифр проекта: 26.12267.2018/12.1

Денис Алексеевич Курочкин – преподаватель кафедры финансового права Уральского государственного юридического университета, младший научный сотрудник Института права БРИКС, г. Екатеринбург; **e-mail: den.al.kurochkin@gmail.com**.

Статья посвящена правовым проблемам доступа субъектов научной деятельности в свободные экономические зоны государств ЕАЭС.

Автором впервые предпринята попытка изучения проблем евразийской интеграции в контексте формирования единого рынка услуг в области научно-исследовательских работ на территориях свободных экономических зон и выявления конкретных фискальных барьеров в данной области. По результатам сравнительно-правового анализа автором поставлена проблема содержательно неэквивалентного регулирования налоговых льгот для резидентов свободных экономических зон государств ЕАЭС, в том числе осуществляющих научно-исследовательскую деятельность. Различия в содержании налоговых льгот и правовых конструкциях стабилизационных оговорок могут дать негативный эффект при распределении научных ресурсов в СЭЗ евразийского региона. Сделан вывод о том, что налоговые льготы и «дедушкина оговорка» должны быть гармонизированы или единообразно регламентированы в договорно-правовой базе ЕАЭС.

Ключевые слова: *свободная (особая) экономическая зона; резидент свободной (особой) экономической зоны; научно-исследовательская деятельность; субъект научной деятельности; Евразийский экономический союз (ЕАЭС); единый рынок услуг в области научно-исследовательских работ; фискальные барьеры; налоговые льготы; «дедушкина оговорка»; стабилизационная оговорка.*

Введение

Внимание к научно-исследовательской деятельности и проблемам ее осуществления на евразийском пространстве по правилам единого рынка обусловлено текущей стадией евразийской интеграции, предусматривающей формирование на базе Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС) единого рынка услуг в отдельных секторах экономики (хозяйствования).

Перечень некоторых секторов, в которых единый рынок услуг признан функционирующим, утвержден Высшим Евразийским экономическим советом на основании согласованных предложений государств-членов ЕАЭС и Евразийской экономической комиссии (далее – ЕЭК). Так, Решением Высшего Евразийского экономического совета от 23.12.2014 г. № 110 «Об утверждении перечня секторов (подсекторов) услуг, в которых функционирует единый рынок услуг в рамках Евразийского экономического союза» к таким секторам услуг отнесены сектора общих строительных работ по сооружению некоторых видов объектов, услуг в инженерных областях, франчайзинговых услуг, услуг гостиниц и предприятий общественного питания (в некоторой части) и т.д.

Порядок и этапы формирования единого рынка услуг по остальным секторам предусматриваются планами либерализации, разрабатываемыми на основании согласованных предложений государств-членов ЕАЭС и ЕЭК, утверждаемыми Высшим Евразийским экономическим советом. Планы либерализации могут предусматривать для отдельных государств-членов ЕАЭС более поздние сроки либерализации отдельных секторов услуг, что не является препятствием для других государств-членов ЕАЭС к созданию единого рынка в таких секторах услуг на условиях взаимности.

Решением Высшего Евразийского экономического совета от 26.12.2016 г. № 23 «Об утверждении планов либерализации по секторам услуг, указанным в Решении Высшего Евразийского экономического совета от 16 октября 2015 г. № 30» утверждены планы либерализации в том числе по секторам услуг: (1) по проведению научно-исследовательских работ и внедрению в области общественных и гуманитарных наук и (2) по проведению научно-исследовательских работ и созданию опытных разработок в сфере естественных наук. Исполнение данных планов возложено на соответствующую рабочую группу Евразийской экономической комиссии [1].

В соответствии с планами либерализации начало функционирования единого рынка в секторах услуг по проведению научно-исследовательских работ отводится на 2020 год.

Также следует отметить, что на некоторых территориях государств ЕАЭС устанавливается особый, отличный от общеустановленных правил правовой режим некоторых видов деятельности, в том числе научно-исследовательской деятельности. В свободных (особых) экономических

зонах (далее – СЭЗ) в государствах ЕАЭС, как правило, вводится ряд изъятий из общих режимов правового регулирования: специальным режимом СЭЗ регулируются вопросы регистрации торгово-промышленных и иностранных предприятий, иммиграции, рабочей силы, таможенных пошлин, налогов, иностранной валюты, земельной собственности, международной торговли и любых требований финансовых инспекций, органов статистики, стандартов и здравоохранения [12. С. 21]. В этом плане СЭЗ выступают в качестве одного из основных инструментов стимулирования инвестиций [13. С. 88].

При всех своих достоинствах в контексте евразийской интеграции СЭЗ не должны рассматриваться как «экономические гавани» для национальных субъектов; в силу этого исключается введение необоснованных барьеров и препятствий для доступа в СЭЗ субъектов из других государств-членов ЕАЭС, которые бы создавали экономическое преимущество национальным субъектам [16. С. 22].

Поскольку большинство СЭЗ сопряжено в том числе с проведением научно-исследовательских и технико-внедренческих работ, и, более того, создание некоторых СЭЗ обусловлено именно необходимостью научно-технического развития в целом либо в отдельных областях знаний и практики[1], то обеспечение сопоставимых условий доступа на рынок услуг по проведению научно-исследовательских работ в СЭЗ государств ЕАЭС для всех субъектов научной деятельности, происходящих из государств ЕАЭС, является актуальным (и, добавим, практически неисследованным) правовым аспектом евразийской интеграции.

Налоговые льготы как фискальные барьеры доступа в СЭЗ

Налоговые и таможенные изъятия и послабления играют во многом определяющую (а, может быть, и главную) роль при выборе субъектами научной деятельности тех или иных региональных и национальных рынков, так как они (субъекты) осуществляют свою деятельность, преимущественно, на некоммерческой основе и стремятся к максимальной оптимизации расходования своих интеллектуальных и материальных ресурсов, достойной оплате труда научных работников. Впрочем, как справедливо отмечается на страницах научно-практической литературы, предоставление только налоговых льгот и таможенных преференций без возможности доступа к инфраструктурным ресурсам (например, в случае выполнения опытно-конструкторских, технологических, инновационных работ) не делает СЭЗ конкурентоспособными [18. С. 29]; в практике Европейского союза создание подобных территорий в виде индустриальных зон и промышленных парков может в принципе не сопровождаться предоставлением их резидентам каких-либо налоговых и таможенных преференций [17. С. 57].

Применение правил таможенного регулирования в СЭЗ государств ЕАЭС представляется наименее проблематичным, поскольку таможенная процедура свободной таможенной зоны, которая может создаваться в рамках СЭЗ, понимается государствами ЕАЭС в целом единообразно в силу регламентации данной таможенной процедуры договорно-правовой базой ЕАЭС, а именно:

– в Соглашении по вопросам свободных (специальных, особых) экономических зон на таможенной территории Таможенного союза и таможенной процедуры свободной таможенной зоны, заключено в г. Санкт-Петербурге 18.06.2010 г. (далее – Соглашение) (статьи 9-20);

– в Таможенном кодексе ЕАЭС (глава 27).

В части налогообложения, в т.ч. налоговых льгот, подобного единообразного правового регулирования в ЕАЭС не наблюдается: напротив, в статье 8 Соглашения отмечено, что особый режим налогообложения резидентов СЭЗ определяется национальным законодательством госу-

[1] Например, реализация проекта создания и обеспечения функционирования российского инновационного центра «Сколково» (формально не являющегося СЭЗ, но имеющего все признаки таковой) осуществляется в целях развития исследований, разработок и коммерциализации их результатов – см. [2. Ст. 1].

дарств ЕАЭС.

При этом налоговое законодательство государств ЕАЭС уже с формально-правовой стороны различно подходит к вопросу регулирования налоговых льгот резидентов СЭЗ.

Например, в Российской Федерации и Республике Армения налоговые льготы для резидентов СЭЗ установлены в отдельных главах налогового закона, регулирующих взимание того или иного налога: налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, земельного налога, налога на добавленную стоимость и т.д. [4. Гл. 21, 25, 30, 31 и др.; 5].

В Кодекс Республики Казахстан от 25.12.2017 г. № 120-VI ЗРК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» [3] (далее – НК РК) введена специальная глава 79 «Налогообложение лиц, осуществляющих деятельность на территориях специальных экономических зон», в рамках которой определены особенности налогообложения резидентов СЭЗ, в т.ч. в части налоговых льгот.

Налоговый кодекс Республики Беларусь [8] (далее – НК РБ) также предусматривает самостоятельную главу 42 «Особенности налогообложения в свободных экономических зонах» с подробным описанием сферы распространения налоговых льгот (по операциям, срокам и т.д.), понятийного аппарата и иных особенностей налогообложения резидентов СЭЗ.

Налоговый кодекс Киргизской Республики [9] (далее – НК КР) рассматривает налоговый режим в СЭЗ в качестве самостоятельного специального налогового режима (глава 57).

С содержательной стороны объем налоговых льгот для резидентов СЭЗ и условия их применения в законодательстве государств ЕАЭС также различны. Проведем их краткий сравнительно-правовой анализ.

Правовое регулирование в Российской Федерации:

В части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) предусмотрены как общие (характерные для всех типов СЭЗ), так и специальные (установленные лишь для некоторых типов СЭЗ) налоговые льготы. К числу общих налоговых льгот относятся следующие:

- для резидентов всех типов СЭЗ может быть понижена ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, но она не может быть ниже 13,5% (см. пункт 1 статьи 284 НК РФ);

- резиденты СЭЗ освобождаются от уплаты налога на имущество на срок от 5-10 лет с момента постановки имущества на учет при выполнении следующих условий: имущество создано или приобретено в целях ведения деятельности на территории СЭЗ; указанное имущество находится на территории СЭЗ; имущество фактически используется на территории СЭЗ (см. пункт 17 статьи 381 НК РФ);

- преференции по транспортному налогу могут устанавливаться субъектами Российской Федерации, на территории которых создаются СЭЗ, для отдельной категории налогоплательщиков – резидентов СЭЗ (см. статью 356 НК РФ);

- на федеральном уровне инвесторы освобождаются от уплаты земельного налога на 5–10 лет с момента возникновения права собственности на земельный участок, расположенный на ее территории (см. пункт 9 статьи 395 НК РФ).

В зависимости от типа СЭЗ инвесторам предоставляются дополнительные (специальные) налоговые льготы:

- в отношении резидентов технико-внедренческой и туристско-рекреационных СЭЗ налоговая ставка по налогу на прибыль, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов (см. пункт 1.2 статьи 284 НК РФ);

- инвесторы промышленно-производственных и туристско-рекреационных зон вправе применять ускоренную амортизацию, устанавливая повышающий коэффициент к основным средствам (см. подпункт 3 пункта 1 статьи 259.3 НК РФ);

- резиденты СЭЗ на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя применяют пониженные тарифы страховых взносов в те-

чение 10 лет с получения статуса резидента СЭЗ (см. подпункт 5 пункта 2 и пункт 10 статьи 427 НК РФ);

- тарифы страховых взносов понижены на переходный период 2011-2019 годов для организаций, имеющих статус резидента технико-внедренческой, промышленно-производственной СЭЗ и туристско-рекреационных СЭЗ, объединенных в кластер (см. подпункт 2 пункта 1 статьи 427 НК РФ);

- для резидентов портовых СЭЗ предусмотрены преференции по НДС: проведение работ (оказание услуг) резидентами портовой СЭЗ в портовой СЭЗ относится к операциям, не подлежащим налогообложению НДС (см. подпункт 7 пункта 1 статьи 149 НК РФ);

- резиденты промышленно-производственных СЭЗ освобождаются от уплаты налога на имущество на срок до 10 лет в отношении имущества, учитываемого на их балансе и используемого в целях строительства и ремонта судов (см. пункт 17 статьи 381 НК РФ), и от уплаты земельного налога в отношении земельных участков, занятых используемыми в целях строительства и ремонта судов зданиями, сооружениями и т.п. (см. пункт 11 статьи 395 НК РФ);

- установлены особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций и налога на имущество организации резидентами Особой экономической зоны в Калининградской области (см. статьи 288.1 и 385.1 НК РФ).

Правовое регулирование в Республике Казахстан

Для участников всех СЭЗ Республики Казахстан предусмотрены следующие льготы:

- уменьшение сумм земельного налога, налога на имущество и платы за пользование земельными участками на 100% по объектам, расположенным на территории СЭЗ и используемым при осуществлении приоритетных видов деятельности СЭЗ (см. пункт 1 статьи 709 НК РК);

- уменьшение суммы корпоративного подоходного налога на 100% по доходам, полученным от реализации товаров, работ, услуг, являющихся результатом осуществления приоритетных видов деятельности СЭЗ (см. пункт 4 статьи 709 НК РК).

Согласно статье 708 НК РК для использования указанных налоговых льгот необходимо отвечать следующим условиям:

- регистрация в качестве налогоплательщика на территории СЭЗ;

- регистрация в качестве участника СЭЗ;

- отсутствие структурных подразделений за пределами СЭЗ;

- осуществление на территории СЭЗ приоритетного вида деятельности, соответствующего целям создания СЭЗ.

Кроме того, операции по реализации на территории СЭЗ «Международный центр приграничного сотрудничества «Хоргос» и СЭЗ «Астана – новый город» товаров, потребляемых или реализуемых при осуществлении деятельности, отвечающей целям создания таких СЭЗ, облагаются НДС по нулевой ставке (см. статьи 390 и 391 НК РК).

Правовое регулирование в Республике Беларусь

В Республике Беларусь действуют следующие налоговые льготы для резидентов СЭЗ:

- прибыль резидентов СЭЗ, полученная от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства на экспорт или другим резидентам белорусских СЭЗ, в переходный период 2011–2021 гг. в зависимости от даты регистрации в качестве резидента СЭЗ освобождается от налога на прибыль в течение пяти или десяти лет от даты объявления ими валовой прибыли либо освобождается от налога на прибыль в принципе; по общему правилу к резидентам СЭЗ применяется пониженная на 50% ставка налога на прибыль, но не более чем 12% (см. пункты 1.1 – 3.2 статьи 327 НК РБ);

- освобождение от налога на недвижимость: в течение трех лет с момента регистрации в СЭЗ по зданиям и сооружениям, возникшим (приобретенным) в этот период; по зданиям и сооружениям, расположенным на территории соответствующей СЭЗ, независимо от направления

их использования при условии реализации продукции на экспорт и (или) другим резидентам белорусских СЭЗ(см. пункт 4 статьи 327 НК РБ);

- освобождение от уплаты земельного налога за земельные участки: на период проектирования и строительства объектов, но не более пяти лет с даты регистрации в качестве резидента СЭЗ; с 01.01.2017 г. по 31.12.2021 г. независимо от направления их использования при условии реализации продукции на экспорт и (или) другим резидентам белорусских СЭЗ (см. пункт 5 статьи 327 НК РБ);

- освобождение от уплаты государственной пошлины за выдачу иностранным гражданам и лицам без гражданства, привлекаемым резидентом СЭЗ для реализации инвестиционного проекта на территории СЭЗ, специальных разрешений на право занятия трудовой деятельностью в Республике Беларусь (см. пункт 8.35 статьи 257 НК РБ).

Правовое регулирование в Республике Армения

Налоговым кодексом Республики Армения (далее – НК РА) участники СЭЗ освобождены от уплаты:

- налога на прибыль (см. часть 7 статьи 126 НК РА);

- налога на недвижимое имущество (пункт 14 части 1 статьи 230 НК РА).

Кроме того, предоставление услуг организатору СЭЗ и эксплуататору СЭЗ, поставка товаров на территорию СЭЗ освобождаются от уплаты НДС (см. пункт 23 части 2 статьи 64 НК РА).

Правовое регулирование в Кыргызской Республике

Согласно статье 375 НК КР деятельность участника СЭЗ освобождается от всех видов налогов, при этом установлены исключения из данного правила:

- поставки товаров, работ и услуг с территории Кыргызской Республики субъектом, не являющимся субъектом СЭЗ, субъекту СЭЗ облагаются НДС;

- при вывозе товаров с территории СЭЗ для поставки на остальную территорию Кыргызской Республики, в том числе при отчуждении их в пользу лиц, не являющихся субъектами СЭЗ, товары подлежат налогообложению в соответствии с общим налоговым режимом;

- услуги, работы, оказываемые субъектами СЭЗ для потребления на внутреннем рынке Кыргызской Республики, облагаются налогами в соответствии с общим налоговым режимом;

- доходы, подлежащие исчислению, удержанию и уплате у источника выплаты доходов, подлежат налогообложению по общим правилам.

Основная проблематика

Проведенный сравнительно-правовой анализ законодательства государств-членов ЕАЭС показывает, что налоговые льготы, по большей части, касаются таких налоговых платежей, как налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций, реже – земельного налога, транспортного налога и государственной пошлины. В этой связи охват налоговых льгот по платежам является в целом эквивалентным. Впрочем, это не исключает того, что система налоговых льгот, устанавливаемых в каждой СЭЗ, должна быть в достаточной степени индивидуальна и тесно связана с реализуемыми на ее территории программами [15. С. 46].

Вместе с тем наблюдаются различия в условиях применения льгот, сроках их применения и сфере действия. К примеру, законодательство Республики Казахстан не содержит запрета на приобретение иностранной организацией статуса резидента СЭЗ напрямую (т.е. без обязательств образования на территории СЭЗ Республики Казахстан дочерней организации), однако допускает применение налоговых льгот для резидентов СЭЗ только при отсутствии у такой организации структурных подразделений вне СЭЗ. Исходя из буквального толкования норм законодательства Республики Казахстан, на налоговые льготы не вправе претендовать те организации, которые имеют структурные подразделения не только на территории Республики Казахстан, но и на территории государства, откуда происходит соискатель статуса резидента СЭЗ. Данное обстоятельство может стать барьером для доступа на рынок услуг в области прове-

дения научно-исследовательских работ в СЭЗ Республики Казахстан.

Сроки применения налоговых льгот в ряде случаев также ограничены: применительно к резидентам СЭЗ они, как правило, рассчитаны на среднесрочную и долгосрочную перспективы, но тем не менее имеют предельный срок применения. Такие льготы характерны для законодательства Республики Беларусь в части освобождения прибыли резидентов СЭЗ от налогообложения; льготы в данной части могут иметь 5-летний или 10-летний срок действия в зависимости от даты регистрации лица в качестве резидента СЭЗ. Некоторые срочные льготы предоставлены по земельному налогу в Российской Федерации и Республике Беларусь; налогу на имущество / налогу на недвижимость в Российской Федерации / Республике Беларусь, а также в части страховых взносов в Российской Федерации. Научные исследования, направленные на среднесрочную и долгосрочную перспективы и предполагающие функционирование производственной базы для внедрения промежуточных результатов исследования (что само по себе может считаться одним из этапов этапом исследования), вероятно, могут не получить распространения в технико-внедренческих СЭЗ указанных государств, потому что срочность применения налоговых льгот в СЭЗ будет барьером для доступа на рынок научных исследований СЭЗ иностранных участников, происходящих из государства ЕАЭС с более благоприятными налоговыми льготами для долгосрочных исследований в пределах СЭЗ.

По сфере действия не все рассмотренные налоговые льготы, вероятно, будут распространяться на рынок услуг по проведению научно-исследовательских работ, поскольку они (льготы) в основном взаимоувязаны с ослаблением налогового режима в связи с эксплуатацией земельных участков, иного недвижимого имущества, основных средств (в том числе транспортных средств и другого движимого имущества), что может быть не свойственной научной деятельности как таковой: правда, данные налоговые льготы будут иметь значение для тех исследований, которые предполагают технико-внедренческую деятельность на индустриальных площадках, в инновационных центрах, в производстве и промышленности, т.е. для научно-исследовательских работ в сфере естественных наук.

Таким образом, национальное налоговое регулирование деятельности резидентов СЭЗ государств ЕАЭС не является содержательно эквивалентным в части установления налоговых льгот и способно существенно влиять на распределение научных ресурсов в пределах евразийского пространства (а именно, привести к неравномерному распределению научных ресурсов, их концентрации в отдельных СЭЗ).

В данном случае налоговые льготы, помимо стимулирующей функции, могут проявить «скрытую» в себе регулирующую функцию, в соответствии с которой установленный в каждом государстве набор налоговых льгот будет качественно и количественно влиять на приток субъектов научной деятельности в национальные СЭЗ. Учитывая тесную связь научной деятельности с основной деятельностью практически каждой СЭЗ, налоговые льготы, установленные для субъектов научной деятельности – резидентов СЭЗ, по существу, могут стать главным фактором в определении конкурентоспособности и эффективности СЭЗ, а также отдельных промышленных, технологических и инновационных отраслей хозяйствования. В этом контексте налоговые льготы мог стать труднопреодолимым фискальным барьером, действие которого целесообразно устранить или максимально смягчить по договоренности государств ЕАЭС.

Таким образом, в целях обеспечения национального режима иностранных научных ресурсов в СЭЗ евразийского региона и снятия необоснованных фискальных барьеров налоговые льготы как ключевой для резидента СЭЗ элемент налогового обязательства должны стать предметом гармонизациии согласования в договорно-правовой базе ЕАЭС.

«Дедушкина оговорка»

Так называемая «дедушкина оговорка» (стабилизационная оговорка) во всех развитых правопорядках обеспечивает неприменение правового (обычно налогового) регулирования, ухудшающего положение иностранных инвесторов, в течение всего срока их деятельности на территории другого государства (естественно при условии надлежащего оформления статуса иностранного инвестора). Вопросы применения «дедушкиной оговорки» нередко являются предметом научных дискуссий и практических комментариев [11; 19; 20].

Подчеркнем, что в рамках «дедушкиной оговорки» гарантии стабильности налоговых льгот для иностранных лиц, в том числе осуществляющих научно-исследовательские работы в СЭЗ государств ЕАЭС, не являются содержательно эквивалентными.

К примеру, российское законодательство предусматривает для резидентов СЭЗ гарантии от неблагоприятного для них изменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах [3. Ст. 38].

НК РК предусматривает, что резидентам СЭЗ гарантируется неизменность сумм уменьшения, применяемых при исчислении корпоративного подоходного налога, индивидуального подоходного налога, земельного налога, налога на имущество и платы за пользование земельными участками, какие бы изменения в последующем не вносились в налоговое законодательство Республики Казахстан (см. пункт 6 статьи 708 НК РК).

В пункте 2 статьи 327 НК РБ подчеркивается, что при установлении иных налогов, сборов (пошлин) обязанность по их уплате в рамках деятельности, на которую распространяются особенности налогообложения в СЭЗ, возлагается на ее резидентов путем внесения изменений и (или) дополнений в пункт 1 статьи 327 НК РБ, т.е. изменения налогового законодательства, приводящие к увеличению налогового бремени и ухудшению положения резидентов СЭЗ, являются формально допустимыми.

В Кыргызской Республике в течение десяти лет со дня подписания соглашения о стабилизации резиденты СЭЗ (как и иностранные инвесторы) в зависимости от характера изменения налогового законодательства имеют право выбора наиболее благоприятных для них условий по уплате налогов, включая налог на добавленную стоимость, но исключая другие косвенные налоги, и неналоговых платежей (за исключением платежей за оказываемые государственными органами услуги) [10. Ст. 2].

В Республике Армения «дедушкина оговорка» построена по традиционной модели, но распространяется только на законодательство об иностранных инвестициях [6. Ст. 7].

В Соглашении по вопросам свободных (специальных, особых) экономических зон на таможенной территории Таможенного союза и таможенной процедуры свободной таможенной зоны (заключено в г. Санкт-Петербурге 18.06.2010 г.) «дедушкиной оговорки» вообще не предусмотрено.

Очевидно, что стабильность налогового законодательства для резидентов СЭЗ гарантирована национальным законодательством государств ЕАЭСс использованием разных правовых конструкций. Наименее благоприятная из них для резидентов СЭЗ использована в НК РБ; в остальных юрисдикциях обеспечивается в целом неизменность налогового законодательства в худшую для инвестора СЭЗ сторону, однако Кыргызская Республика наиболее гибко подходит к регулированию данного вопроса, оставляя решение вопроса о применимости тех или иных редакций налогового закона за резидентом СЭЗ.

В условиях неэквивалентного регулирования данной гарантии в законодательстве государств ЕАЭС представляется необходимым ее прямое установление в договорно-правовой базе ЕАЭС, что будет соответствовать мировой практике регулирования иностранных инвестиций; в противном случае менее гарантированная в отдельной юрисдикции стабилизационная оговорка (или оговорка, распространяющаяся не на все отрасли законодательства, значимые для инвестора) может

выступить в роли фискального барьера, ограничивающего доступ субъектов научной деятельности на рынок СЭЗ данной юрисдикции.

ЛИТЕРАТУРА

1. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 12.02.2016 г. № 16 «О рабочих группах по секторам (подсекторам) услуг, по которым формирование единого рынка услуг в рамках Евразийского экономического союза будет осуществлено в соответствии с планами либерализации (в течение переходного периода)». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Федеральный закон от 28.09.2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: pravo.gov.ru.

3. Федеральный закон от 22.07.2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации». Официальный интернет-портал правовой информации. URL: pravo.gov.ru.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Налоговый кодекс Республики Армения от 01.11.2016 г. № ЗР-165 // Официальный сайт Центра переводов Министерства юстиции Республики Армения. URL: http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/HH_Codes/Harkayin_orensgirq_ru.pdf (дата обращения 01.02.2018).

6. Закон Республики Армения от 31.07.1994 г. № ЗР-115 // База данных «Законодательство стран СНГ»: [сайт]. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=2954 (дата обращения: 01.02.2018).

7. Кодекс Республики Казахстан от 25.12.2017 г. № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» // База данных «Законодательство стран СНГ»: [сайт]. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=102885 (дата обращения 01.02.2018).

8. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29.12.2009 г. № 71-З // Официальный сайт по размещению кодифицированных актов Республики Беларусь. URL: http://налоговый-кодекс.бел/ (дата обращения 01.02.2018).

9. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17.10.2008 г. № 230 // Централизованный банк данных правовой информации Кыргызской Республики: [сайт]. URL: http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/202445/720?cl=ru-ru (дата обращения 01.02.2018).

10. Закон Кыргызской Республики от 27.03.2003 г. № 66 «Об инвестициях в Кыргызской Республике» // База данных «Законодательство стран СНГ»: [сайт]. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=3560 (дата обращения 01.02.2018).

11. *Белицкая А.В.* Специальный инвестиционный контракт как правовая форма государственно-частного партнерства // Предпринимательское право. 2016. № 3. С. 25–31.

12. *Бердибаева К.Т.* Роль свободных экономических зон в развитии экономики и экспортного потенциала страны // Сибирский торгово-экономический журнал. 2016. № 1(22). С. 21–24.

13. *Гоблик В.В.* Формирование инвестиционного климата в странах с развивающейся экономикой // Евразийская интеграция: экономика, право, политика. 2013. № 1. С. 84–92.

14. *Гордеева О.В.* Принципы эффективного налогового регулирования // Налоги. 2012. № 1. С. 8–15.

15. *Задорина А.М.* Правовой статус свободных экономических зон Республики Беларусь и особых экономических зон Российской Федерации к системе мер поддержки евразийской интеграции // Международное сотрудничество евразийских государств: политика, экономика, право. 2015. № 2(3). С. 45–51.

16. *Курочкин Д.А.* Правовые проблемы доступа на рынок научно-исследовательских работ в свободных (особых) экономических зонах в контексте евразийской интеграции // Евразийский юридический журнал. 2017. № 11. С. 21–25.

17. *Кузьмин Д.И.* Оптимизация правовой системы ЕАЭС в рамках функционирования особых экономических зон: монография. Владимир: Владимирский фи-

лиал РАНХиГС, 2017. 133 с.

18. *Останин В.А.* Эффективность свободных экономических зон: на примере конкурентных преимуществ модели свободного порта Владивосток // Таможенная политика России на Дальнем Востоке. 2016. № 4(77). С. 27–42.

19. *Тютюнник И.Г.* Правовые аспекты привлечения иностранных инвестиций в Российской Федерации // Безопасность бизнеса. 2016. № 4. С. 12–14.

20. *Цыганков Э.М.* Правовые формы осуществления инвестиционной деятельности. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».