

К. Н. Нилов

**НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПРАВОВОГО РЕЖИМА
ОСОБОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЗОНЫ
В КАЛИНИНГРАДСКОЙ ОБЛАСТИ**

Проводится анализ спорных положений законодательства об Особой экономической зоне в Калининградской области и требований, предъявляемых к резидентам Особой экономической зоны; указывается на некоторые проблемы применения резидентами на практике специального режима осуществления предпринимательской деятельности.

The article analyses the controversial provisions of the Law on Special Economic Zone in the Kaliningrad region and requirements to the residents of the Special Economic Zone. The author points out some problems of the practical application of special entrepreneurship regime faced by the residents.

Ключевые слова: Особая экономическая зона, Калининградская область, резиденты, специальный режим осуществления предпринимательской деятельности.

Keywords: special Economic Zone, the Kaliningrad region, residents, special entrepreneurship regime.

Федеральный закон от 10.01.2006 г. № 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» [1] (далее — Федеральный закон об ОЭЗ) устанавливает специальный правовой режим осуществления предпринимательской деятельности в Особой экономической зоне (ОЭЗ) в Калининградской области. Трехлетний период действия указанного федерального закона выявил неоднозначность толкования отдельных требований, предъявляемых к резидентам, и нечеткость некоторых положений закона, относящихся к деятельности хозяйствующих субъектов, применяющих названный правовой режим.

Наибольшее количество споров при толковании норм Федерального закона об ОЭЗ вызывают его положения о статусе резидентов и о предъявляемых к ним требованиях. С одной стороны, высказываются предложения внести в законодательство изменения, направленные на ужесточение требований, предъявляемых к резидентам. Речь идет о предоставлении статуса резидентов только тем компаниям, которые решают социальные вопросы в регионе, реализуют социально значимые, экономически эффективные инвестиционные проекты, дающие реальные результаты [2].

С другой стороны, нередко наблюдается расширительное толкование отдельных требований и ограничений, установленных законом в отношении резидентов, предъявление к ним требований, которые в законе отсутствуют. В частности, некоторые аудиторы и специалисты на-

логовых органов на основе толкования п. 3 ч. 1 ст. 4 Федерального закона об ОЭЗ, предусматривающего требование осуществления производства товаров юридическим лицом исключительно на территории Калининградской области, делают вывод, что резиденты могут заниматься только производством товаров и не вправе оказывать услуги и выполнять работы [3, с. 1; 4, с. 27; 5, с. 19]. С таким подходом трудно согласиться. При грамматическом толковании указанной нормы следует обратить внимание, что речь в ней идет не о производстве резидентами *исключительно* товаров, а о производстве товаров *исключительно* на территории области. Причем говорится о производстве товаров не только в рамках реализации инвестиционного проекта, а любых товаров. То есть резиденты, занимающиеся производством товаров, должны производить их исключительно на территории Калининградской области и нигде более. В отношении работ и услуг закон не устанавливает территориальных границ, если их выполнение не связано с реализацией инвестиционного проекта. Если же осуществление работ и услуг происходит в рамках инвестиционного проекта, то его реализация в любом случае должна происходить на территории Калининградской области (п. 1 ч. 10 ст. 4 закона). Но нет никаких оснований утверждать, что Федеральный закон об ОЭЗ запрещает резидентам осуществлять работы и оказывать услуги. На это уже обращалось внимание в юридической литературе [6, с. 87]. Об этом говорит и системный анализ положений закона, в том числе регулирующих налоговые отношения. Например, в п. 5 и 6 ст. 288.1 Налогового кодекса РФ, включенной в него ст. 25 комментируемого закона речь идет о доходах от реализации *товаров (работ, услуг)*, произведенных в результате реализации резидентом инвестиционного проекта.

Важно отметить, что в ч. 10 ст. 4 Федерального закона об ОЭЗ содержится исчерпывающий перечень требований, предъявляемых к инвестиционным проектам, реализуемым резидентами. Здесь же указаны *отдельные* работы и услуги, на которые не может быть направлен инвестиционный проект. В отношении остальных работ и услуг законодатель никаких ограничений не устанавливает. И если предположить, что законодатель исходил из запрета осуществления резидентами любых работ и услуг, то исключение из общей массы работ и услуг отдельных из них (ремонт бытовых изделий, предметов личного пользования, оказание финансовых услуг и т. д.) теряет всякий смысл и никак не может быть объяснимо. Более того, исходя из толкования названной нормы, можно сделать вывод, что резиденты не только могут оказывать иные, не названные в перечне услуги и выполнять работы, но такие услуги и работы могут быть даже целью инвестиционного проекта, поскольку приведенный в законе перечень ограничений сформулирован как закрытый.

Некоторые авторы высказывают мнение, что резиденты ОЭЗ в Калининградской области не вправе осуществлять в качестве вида деятельности сдачу имущества в аренду, поскольку аренда не является видом услуги [4, с. 28; 5, с. 19–20]. И это, на наш взгляд, также является

примером установления в отношении резидентов ограничений, отсутствующих в законе. Как уже отмечалось, перечень требований, предъявляемых к резидентам (ч. ч. 1, 2, 3 ст. 4 закона) и к инвестиционным проектам (ч. 10 ст. 4 закона), сформулирован как исчерпывающий. Предъявление к резидентам любых других требований не основано на законе. При этом не имеет значения, следует ли квалифицировать аренду как услугу или нет. Федеральный закон об ОЭЗ не запрещает резидентам сдавать имущество в аренду. Что же касается перечня сведений, содержащихся в инвестиционной декларации (ч. 11 ст. 4 закона), то его нельзя расценивать как исчерпывающий. Об этом свидетельствует и утвержденная распоряжением администрации ОЭЗ в Калининградской области от 10.03.2006 г. № 10-р форма инвестиционной декларации.

Использование в российском законодательстве словосочетания «особая экономическая зона» для обозначения различных правовых режимов приводит к смешиванию некоторыми авторами разных по содержанию правовых статусов резидентов особых экономических зон. Например, делается вывод, что перечень налоговых льгот, установленных для резидентов ОЭЗ в Калининградской области, не ограничивается льготами, определенными ст. ст. 288.1 и 385.1 Налогового кодекса РФ, и к резидентам ОЭЗ в Калининградской области могут применяться положения п. 2 ст. 262; п. 17 ст. 381 и п. 9 ст. 395 Налогового кодекса РФ [3, с. 5]. Думается, для такого вывода нет достаточных оснований. Согласно п. 2 ст. 40 федерального закона от 22.07.2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» [7] его положения не распространяются на отношения, урегулированные Федеральным законом об ОЭЗ. Следовательно, и льготы, установленные для резидентов ОЭЗ в Калининградской области и резидентов других особых экономических зон, не совпадают. Системный анализ положений п. 2 ст. 262; п. 17 ст. 381 и п. 9 ст. 395 Налогового кодекса РФ позволяет прийти к выводу, что они рассчитаны исключительно на резидентов особых экономических зон, созданных на основе федерального закона от 22.07.2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» и не применяются к резидентам ОЭЗ в Калининградской области. О резидентах ОЭЗ в Калининградской области говорится лишь в ст. ст. 288.1 и 385.1 Налогового кодекса РФ. При этом обращает на себя внимание, что в Федеральном законе об ОЭЗ в Калининградской области и статьях Налогового кодекса РФ, относящихся к резидентам ОЭЗ в Калининградской области, название «Особая экономическая зона» всегда начинается с прописной буквы, а применительно к другим особым экономическим зонам это словосочетание пишется со строчной буквы.

Дискуссионным также является вопрос о том, следует оценивать предусмотренные ст. 288.1 Налогового кодекса РФ положения в качестве налоговых льгот или нет. В соответствии со ст. 56 Налогового кодекса РФ льготами по налогам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками,

включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере. Льготы по федеральным налогам устанавливаются и отменяются Налоговым кодексом РФ. Исходя из того, что гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» льготы по данному налогу не установлены, делается вывод, что особый порядок применения налога на прибыль организаций в отношении резидентов ОЭЗ в Калининградской области, установленный ст. 288.1 Налогового кодекса РФ, *не может рассматриваться как льгота по налогу на прибыль организаций* [8], и следовательно, налогоплательщики-резиденты ОЭЗ не вправе применять данный порядок в режиме льготы, то есть не вправе отказаться от его использования либо приостановить его использование на один или несколько налоговых периодов и т. д. [9, с. 17].

Подобный подход представляется спорным. Хотя ст. 288.1 Налогового кодекса РФ и не использует термин «налоговая льгота», установленный ею особый порядок применения налога на прибыль организаций в отношении резидентов ОЭЗ по сути является налоговой льготой, поскольку:

а) предоставляет отдельным категориям налогоплательщиков (резидентам ОЭЗ) преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками;

б) эти преимущества дают возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере;

в) указанные преимущества установлены нормами Налогового кодекса РФ;

г) налогоплательщик может отказаться от особого порядка уплаты налога на прибыль организаций, установленного ст. 288.1 Налогового кодекса РФ, прекратив отдельный учет доходов и расходов, полученных (произведенных) при реализации инвестиционного проекта. В этом случае, в соответствии с п. 3 ст. 288.1 Налогового кодекса РФ, применяется общий порядок уплаты налога на прибыль организаций с того квартала, в котором было прекращено ведение такого отдельного учета, без каких-либо санкций в отношении резидента ОЭЗ. Таким образом, использование особого порядка уплаты налога на прибыль организаций является *правом*, а не *обязанностью* резидента ОЭЗ. За неприменение особого порядка уплаты налога на прибыль не установлено никаких санкций.

В отличие от правил, установленных ст. 7 Федерального закона об ОЭЗ для случаев невыполнения условий инвестиционной декларации, при прекращении отдельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) при реализации инвестиционного проекта, и доходов (расходов), полученных (произведенных) при осуществлении иной хозяйственной деятельности, резидент не обязан уплатить налоги, не уплаченные в связи с использованием особого порядка уплаты налогов. Он лишается лишь возможности пользоваться налоговыми льготами на тот период, когда отсутствует отдельный учет.

Период пользования резидентами налоговыми льготами связан только с датой включения резидента в единый реестр резидентов ОЭЗ.

Начало реализации инвестиционного проекта, срок его окупаемости и другие параметры, относящиеся к инвестиционному проекту, не имеют юридического значения при определении периода, в течение которого резидент вправе пользоваться льготами. Обращает на себя внимание, что предоставление льгот по налогу на имущество организаций связано исключительно с реализацией одного инвестиционного проекта. Термин «инвестиционный проект» используется в единственном числе.

Если предположить, что по истечении шестилетнего срока с момента включения резидента в реестр он приступит к реализации второго и последующих инвестиционных проектов, то у него не будет оснований для повторного использования налоговой ставки в размере 0% в отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации подобных проектов. Такой подход представляется не совсем логичным. Для реализации нового проекта требуется привлечение нового юридического лица. Это лишает резидентов стимулов участвовать в реализации более чем одного инвестиционного проекта, делает непривлекательным статус резидента по истечении 12 календарных лет после включения в реестр.

Немало споров на практике вызывает толкование положений гл. 8 Федерального закона об ОЭЗ о применении режима свободной таможенной зоны в переходный период. В частности, вопрос о возможности сохранения права применять названный таможенный режим, если имела место реорганизация юридического лица при преобразовании его в другую организационно-правовую форму. Первоначально складывающаяся практика таможенных органов исходила из того, что при преобразовании, например, общества с ограниченной ответственностью в закрытое акционерное общество утрачивается право применять особенности таможенного режима свободной таможенной зоны. На это указывалось и в литературе [5, с. 297]. Такой подход был основан на требовании п. 1 ст. 23 Федерального закона об ОЭЗ, предусматривающего право применения названного режима лишь в отношении юридических лиц, государственная регистрация которых была осуществлена до 1 апреля 2006 г. и которые осуществляли свою деятельность на основании ранее действовавшего Федерального закона от 22.01.1996 г. № 13-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области». Вновь созданные юридические лица этим требованиям не отвечают.

Судебная практика пошла по пути расширительного толкования круга субъектов, имеющих право применять особенности таможенного режима свободной таможенной зоны в Калининградской области. В частности, Арбитражный суд Калининградской области удовлетворил требования закрытого акционерного общества «Металлическая упаковка», созданного в результате реорганизации ООО «Металлическая упаковка», о признании недействительными ненормативных актов Калининградской таможни, лишивших его права применять особенности таможенного режима свободной таможенной зоны. Доводы таможенных органов, основанные на буквальном толковании п. 1 ст. 23 Федерального закона об ОЭЗ, суд счел несостоятельными. При этом было отмечено, что в Таможенном кодексе РФ, Федеральном законе об ОЭЗ в

Калининградской области не закреплены правила, в соответствии с которыми может решаться вопрос о переходе права участника таможенных правоотношений на рассматриваемую льготу. Вместе с тем специальные правила названного федерального закона не устанавливают прямого (специального) запрета на переход соответствующего права к правопреемнику по факту реорганизации. Исходя из того, что имело место лишь изменение организационно-правовой формы общества без внесения изменений в цели и сферы финансово-хозяйственной деятельности организации, суд признал, что к вновь возникшему юридическому лицу (ЗАО «Металлическая упаковка») в пределах правопреемства перешли не только обязанности по уплате налогов и таможенных пошлин, но и право на использование льготных налоговых режимов, которыми оно пользовалось до реорганизации, включая право применять особенности таможенного режима свободной таможенной зоны в переходный период [10]. Решения Арбитражного суда Калининградской области были оставлены без изменения апелляционной и кассационной инстанциями. При этом было указано, что правопреемник соответствует территориальному (зональному) критерию, имеет статус субъекта, зарегистрированного в Калининградской области, продолжает заниматься правомерной хозяйственной деятельностью, которой ранее занималось ООО «Металлическая упаковка», в связи с чем вправе претендовать на льготу переходного периода как значимую гарантию стабильности целого комплекса отношений, охраняемых законом. В передаче дела для пересмотра в порядке надзора судебных актов было также отказано [11].

Список литературы

1. *Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации*: федеральный закон от 10.01.2006 г. №16-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2006. №3. Ст. 280.
2. *Майтакова О.* В Особую зону пустят не всех // Комсомольская правда — Калининград. 2009. 29 янв. — 5 февр.
3. *Авдеев Ю.Б.* Комментарий к федеральному закону от 10.01.2006 г. № 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне...». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/buhconcret/a64/43148.html>
4. *Шестакова Г.В.* Несовершенство действующего законодательства создает серьезные риски для инвесторов // Калининградский налоговый журнал. 2009. №9.
5. *Федоров А.С.* Резидент ОЭЗ: подтверждение статуса // Калининградский налоговый журнал. 2009. №9.
6. *Нилов К.Н.* Комментарий к федеральному закону «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации». Калининград, 2007.
7. *Об особых экономических зонах в Российской Федерации*: федеральный закон от 22.07.2005 г. №116-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2005. №30, ч. 2. Ст. 3127.

8. *Письмо* Министерства финансов РФ от 15.08.2006 г. № 03-11-02/179. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. *Кравченко С.М.* В зоне особого внимания // Калининградский налоговый журнал. 2009. № 9.

10. *Решения* Арбитражного суда Калининградской области от 21.05.2008 г. №А21-1435/2008; №А21-1935/2008; от 22.05.2008 г. по делу №А21-2171/2008; от 26.05.2008 г. № А21-133/2008; от 20.06.2008 г. по делу №А21- 1992/2008. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.arbitr.ru/bras.net/>

11. *Определения* Высшего арбитражного суда РФ от 16.04.2009 г. №ВАС-3856/09; от 16.04.2009 г. №3857/09. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

Об авторе

К.Н. Нилов — канд. юр. наук, доц., РГУ им. И. Канта; e-mail: nilovkn@albertina.ru

Author

Dr. K. Nilov — Associate Professor, IKSUR; e-mail: nilovkn@albertina.ru