



УДК 346.5

К. Н. Нилов

**ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ИСКЛЮЧЕНИЯ ИЗ РЕЕСТРА РЕЗИДЕНТОВ ОСОБОЙ
ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЗОНЫ
В КАЛИНИНГРАДСКОЙ ОБЛАСТИ**

Проводится анализ спорных положений законодательства об исключении из реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, судебной практики по вопросам выполнения резидентами условий инвестиционных деклараций и исключения их из реестра в случае допущенных нарушений; указывается на некоторые проблемы совершенствования законодательства по исследуемой проблеме и правоприменительной практики.

This article analyses the debatable legislative provisions concerning the exclusion from the register of the residents of the Special economic zone in the Kaliningrad region, the court practice regarding the implementation of investment policy statements by the residents and the exclusion of the latter from the register in case of violations. The author draws attention to the problems of the improvement of the corresponding legislation and law enforcement practice.

Ключевые слова: Особая экономическая зона, Калининградская область, реестр резидентов.

Key words: special economic zone, Kaliningrad region, resident register.

Применение резидентами Особой экономической зоны (ОЭЗ) в Калининградской области специального правового режима осуществления предпринимательской деятельности не только дает им право пользоваться определенными льготами, но и предполагает возможность исключения из реестра резидентов, не выполняющих предъявляемых к ним требований, с соответствующей утратой предоставленных льгот. Четырехлетний период действия федерального закона от 10 января 2006 г. №16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» [1] выявил неоднозначность толкования отдельных требований, предъявляемых к резидентам и осуществляемой ими деятельности, нечеткость некоторых положений закона, относящихся к проверке соблюдения резидентами условий инвестиционных деклараций. Наибольшее количество споров при толковании норм Федерального закона об ОЭЗ в Калининградской области вызывают его положения об основаниях исключения хозяйствующих субъектов из реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области.

В соответствии с п. 2 ст. 5 Федерального закона об ОЭЗ в Калининградской области резидент подлежит исключению из реестра по вступившему в законную силу решению арбитражного суда при наличии установленных в законе оснований. Правом требовать в судебном порядке исключения резидента из реестра наделено Министерство промышленности Калининградской области, на которое возложено осуществление функций администрации Особой экономической зоны. Основаниями обращения в суд могут быть:

а) установление в ходе проверки факта занижения объема капитальных вложений, если их объем в течение трех лет со дня включения резидента в реестр окажется менее 150 млн рублей;

б) установление факта нарушения соблюдения резидентом условий инвестиционной декларации в части объема и сроков инвестирования;

в) невыполнение резидентом предъявляемых к нему Законом об ОЭЗ требований. Например, применение специального налогового режима в нарушение требований п. 2 ст. 4 названного закона.

Перечисленные выше факты выявляются в ходе проведения проверок деятельности резидентов ОЭЗ в Калининградской области. Осуществление контроля за реализацией инвестиционного проекта предполагает проведение трех видов таких проверок:

1) итоговые проверки выполнения условий инвестиционной декларации по результатам деятельности резидента ОЭЗ за первые три года со дня включения в реестр. Цель таких проверок – установить реальное выполнение инвестором условий, заявленных в инвестиционной декларации, и подтвердить правомерность использования резидентом предоставленных законом льгот, в том числе налоговых. Эти проверки проводятся администрацией ОЭЗ совместно с налоговыми



органами. Постановлением Правительства РФ от 18 октября 2006 г. №615 утверждены Правила проведения проверки соответствия деятельности резидента Особой экономической зоны в Калининградской области требованиям федерального закона «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации», осуществляемой администрацией Особой экономической зоны в Калининградской области совместно с налоговым органом по месту постановки резидента на налоговый учет [2];

б) ежегодные проверки деятельности резидента ОЭЗ в целях выявления соответствия этой деятельности условиям реализации инвестиционного проекта. Они проводятся администрацией ОЭЗ совместно с уполномоченным органом;

в) налоговые проверки (камеральные и выездные), которые проводятся самостоятельно налоговыми органами. Особенности проведения выездных налоговых проверок резидентов, исключенных из единого реестра резидентов ОЭЗ в Калининградской области, определяются ст. ст. 288.1 и 385.1 Налогового кодекса РФ. В частности, при проведении выездной налоговой проверки резидента, исключенного из реестра резидентов ОЭЗ в Калининградской области, в части правильности исчисления и уплаты налога на прибыль, полученную от реализации инвестиционного проекта, и налога на имущество, созданного или приобретенного при реализации этого проекта, ограничения, установленные Налоговым кодексом РФ по продолжительности проверяемого периода (п. 4 ст. 89 НК РФ) и количеству налоговых проверок (п. 5 ст. 89 НК РФ), не действуют при условии, если решение о назначении такой проверки вынесено не позднее чем в течение трех месяцев с момента уплаты резидентом указанной суммы.

В соответствии с подпунктом 5 п. 10 ст. 4 Закона об Особой экономической зоне в Калининградской области резидент в течение трех лет со дня принятия решения о включении его в реестр обязан осуществить капитальные вложения в сумме не менее 150 млн рублей. Если фактический объем капитальных вложений окажется ниже указанной величины, то это значит, что резидент ОЭЗ нарушил обязательное требование закона, поэтому не может считаться резидентом и, соответственно, пользоваться предоставленными резиденту льготами.

Применение названной нормы на практике вызывает определенные проблемы, поскольку не все капитальные вложения включаются в указанную сумму и нет единства мнений по вопросу о возможности отнесения к таким капитальным вложениям затрат, осуществленных юридическим лицом до его включения в реестр резидентов ОЭЗ в Калининградской области. Позиция налоговых органов, изложенная руководителем Управления Федеральной налоговой службы по Калининградской области, сводится к тому, что капитальные вложения могут осуществляться только после включения резидента в реестр, а объекты, приобретенные до этого момента, не подлежат льготированию по налогу на имущество [3, с. 21]. Соответственно они не могут учитываться и при расчете капитальных вложений, осуществленных резидентом ОЭЗ.

Основываясь на подобном толковании закона, Министерство промышленности Калининградской области отказалось включать в объем инвестиций резидентов ОЭЗ соответствующие капитальные вложения, осуществленные ЗАО «БМС Про» и ООО «Совершенная техника» до момента включения их в реестр. Арбитражный суд Калининградской области по заявлениям названных хозяйствующих субъектов признал указанные действия Министерства промышленности Калининградской области незаконными, поскольку, хотя имущество и было приобретено до включения юридических лиц в реестр, использовалось оно исключительно для реализации инвестиционного проекта, а доказательств использования имущества резидентами в иных целях нет [4; 5].

Совсем по-другому в судебной практике решается вопрос, если резидентом заключены соответствующие договоры на поставку оборудования, произведена оплата по данным договорам, но оборудование не поступило. Суды исходят из того, что системное толкование нормативных положений Закона об ОЭЗ в Калининградской области во взаимосвязи с целями последующего льготного осуществления предпринимательской деятельности в ОЭЗ предполагает не простое перечисление денежных средств контрагенту на приобретение оборудования, а действительную реализацию инвестиционного проекта в указанной сумме инвестиций в установленный срок [6]. Такой подход ставит статус резидента ОЭЗ в полную зависимость от выполнения его контрагентами взятых на себя обязательств. Нарушение контрагентом резидента ОЭЗ сроков выполнения обязательств по поставке оборудования по договору, заключенному в третий год реализации инвестиционного проекта, может привести к утрате статуса резидента и необходимости выплаты им государству всех налоговых платежей, недоплаченные в связи с применением особого порядка уплаты налога на прибыль и налога на имущество за предыдущие годы. И если объем инвестиций к этому моменту не достигнет 150 млн рублей, то резидент не будет иметь времени, чтобы исправить ситуацию. То есть исключение его из числа резидентов произойдет не по его вине, а в результате недобросовестных действий третьих лиц. Никаких оснований, при наличии которых резидент ОЭЗ



освобождается от выполнения условий инвестиционной декларации с сохранением права на полученные налоговые льготы, закон не предусматривает. Это является, на наш взгляд, одной из недоработок закона.

Еще большие споры на практике при установлении объема инвестиций резидента ОЭЗ вызывает применение положений пп. 6 п. 10 ст. 4 Федерального закона об ОЭЗ в Калининградской области. В соответствии с содержащейся здесь нормой при определении объема капитальных вложений не учитываются безвозмездная передача и возмездная передача (в том числе с предоставлением рассрочки платежа на срок не более чем три года), включая передачу через третьих лиц, машин, оборудования и транспортных средств лицами, государственная регистрация которых на день вступления в силу указанного закона осуществлена в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Названный пункт сформулирован не очень удачно, что приводит к неоднозначному толкованию приведенной нормы. Использование понятий «безвозмездная передача» и «возмездная передача» не позволяет однозначно определить характер возможных договорных отношений, при которых не учитываются осуществленные капитальные вложения. Да и перечень названных основных средств вызывает соответствующие вопросы. Не случайно специалисты налоговых органов называют эту норму самой странной во всем законе из-за своей однобокости и нелогичности [3, с. 23].

Согласно письму Департамента налоговой и таможенной политики Минфина РФ от 15 августа 2006 г. №03–11–02/179, при определении объема капитальных вложений при реализации инвестиционного проекта резидентом ОЭЗ не учитывается имущество, принятое резидентом на условиях безвозмездного (по договору ссуды) или возмездного пользования (аренда, лизинг) у организаций, зарегистрированных на территории Калининградской области и не являющихся резидентом ОЭЗ. При определении минимальной стоимости инвестиционного проекта должно учитываться оборудование, ввезенное резидентом на территорию ОЭЗ как в режиме свободной таможенной зоны, применяемом в Калининградской области, так и с остальной части территории РФ, в том числе произведенное на территории ОЭЗ поставщиком самостоятельно из импортных и российских комплектующих.

Обращает на себя внимание несоответствие данного разъяснения Минфина РФ с текстом толкуемой нормы, содержание которой несколько шире.

Во-первых, закон говорит о *лицах*, государственная регистрация которых осуществлена на день вступления в силу настоящего закона, а в разъяснении речь идет только об *организациях*. Таким образом, индивидуальные предприниматели попросту забыты и оставлены за рамками действия комментируемой нормы.

Во-вторых, в разъяснении передача машин, оборудования и транспортных средств сводится лишь к *пользованию*, хотя из текста нормы закона это так однозначно не вытекает. Ведь передача имущества может осуществляться и по договорам, предполагающим переход права собственности на перечисленное имущество к резиденту ОЭЗ (договоры купли-продажи, мены и т.д.). Во всяком случае, налоговые органы трактуют эту норму достаточно широко.

В-третьих, в разъяснении сказано об организациях, не являющихся резидентами ОЭЗ, но закон такого критерия применительно к данной норме не содержит. Закон устанавливает ограничения на любое приобретение резидентами ОЭЗ машин, оборудования и транспортных средств у тех лиц, государственная регистрация которых осуществлена до вступления в силу комментируемого закона, независимо от наличия у этого лица статуса резидента ОЭЗ.

При определении объема капитальных вложений не учитывается стоимость передаваемых машин, оборудования и транспортных средств лицами, государственная регистрация которых осуществлена в Калининградской области до 1 апреля 2006 г. Таким образом, резиденты ОЭЗ не заинтересованы при реализации инвестиционного проекта приобретать машины, оборудование и транспортные средства, ввезенные в область до вступления в силу комментируемого закона, так как не вправе включать их в объем капитальных вложений в рамках инвестиционного проекта. Цель данной нормы — стимулировать в рамках реализации инвестиционных проектов ввоз резидентами в область дополнительного оборудования и транспортных средств. Непонятно лишь, почему в отношении оборудования и транспортных средств, ввезенных после вступления в силу названного закона, сохраняется различный правовой режим — в зависимости от момента регистрации юридического лица. Почему ввезенное после 1 апреля 2006 г. оборудование, приобретаемое резидентами ОЭЗ у юридических лиц, зарегистрированных после вступления в силу нового закона, учитывается при определении объема капитальных вложений, а точно такое же оборудование, ввезенное в этот же период юридическими лицами, зарегистрированными до 1 апреля 2006 г., не учитывается? Почему резидентов ОЭЗ вынуждают вступать в договорные отношения только с вновь зарегистрированными юридическими лицами? В этом плане логика законодателя совершенно не понятна.



Не будет учитываться при определении объема капитальных вложений и приобретение оборудования и транспортных средств, произведенных в Калининградской области юридическими лицами, зарегистрированными до вступления в силу названного закона, даже если такие лица будут включены в реестр резидентов ОЭЗ. Если же оборудование и транспортные средства произведены вновь зарегистрированными юридическими лицами, то они будут учитываться при определении объема капитальных вложений, в случае приобретения их резидентом ОЭЗ.

Аналогичные правила учета объема капитальных вложений резидентами установлены при приобретении оборудования и транспортных средств у индивидуальных предпринимателей. Стоимость оборудования и транспортных средств, приобретенных резидентом у индивидуального предпринимателя, учитывается при определении объема капитальных вложений только в том случае, если государственная регистрация индивидуального предпринимателя осуществлена после 1 апреля 2006 г. При этом в отношении передачи оборудования и транспортных средств лицами, зарегистрированными за пределами Калининградской области, никаких ограничений не установлено.

Интересна и судебная практика по применению пп. 6 п. 10 ст. 4 Федерального закона об ОЭЗ в Калининградской области. При разрешении спора об исключении из реестра резидентов ОЭЗ в Калининградской области ООО «КНАУФ-Пласт» Тринадцатый арбитражный апелляционный суд, оставив в силе решение Арбитражного суда Калининградской области об отказе в удовлетворении искового заявления Министерства промышленности Калининградской области, указал, что пп. 6 п. 10 ст. 4 Закона об ОЭЗ распространяется лишь на случай передачи основных средств. Между тем передача основного средства, в отличие от заключения договора купли-продажи, перехода права собственности на него не порождает, то есть спорной нормой случаи купли-продажи оборудования не охватываются [7].

Следует отметить, что если в ходе проверки будет выявлен факт занижения объема капитальных вложений резидентом ОЭЗ, но сумма капитальных вложений не опустится ниже планки в 150 млн рублей, оснований для применения норм об исключении резидента ОЭЗ из реестра нет. Ведь резидент ОЭЗ в этом случае может внести в установленном порядке изменения в инвестиционную декларацию.

Иллюстрацией подобной ситуации может служить следующий спор. Министерство промышленности Калининградской области обратилось в Арбитражный суд с иском об исключении из реестра резидентов ОЭЗ в Калининградской области ООО «Оптим» на том основании, что ответчик нарушил условия инвестиционной декларации в части объемов инвестирования, запланированных на третий год реализации инвестиционного проекта в размере 58,372 млн рублей. При этом общий объем инвестиций за три года составил не менее 837,11 млн рублей, что значительно превышает минимальную планку в сумме 150 млн рублей. В ходе судебного разбирательства стороны пришли к мировому соглашению, по которому истец отказался от требований об исключении ответчика из реестра резидентов ОЭЗ, а ответчик обязался внести соответствующие изменения в инвестиционную декларацию [8]. Аналогичным образом разрешился спор с ООО «Компания проектного финансирования» [9].

Если требование об исключении из реестра резидентов ОЭЗ связано с нарушением условий инвестиционной декларации в части объема осуществления инвестиций в первый или второй год реализации инвестиционного проекта, то вариантом урегулирования спора выступает возможность заключения мирового соглашения, по которому резидент обязуется восполнить недостающие инвестиции в следующем периоде. Примером могут служить иски об исключении из числа резидентов ООО «Группа компаний "Атлантис"», ООО «ЛОРРИ ИНВЕСТ» [10]. Более того, при разрешении спора об исключении ООО «Балтийский консервный завод» из числа резидентов ОЭЗ в Калининградской области Тринадцатый арбитражный апелляционный суд сделал даже вывод, что закон не предусматривает обязательность требования исключения резидента из реестра при условии нарушений объемов вложений в инвестиционную деятельность конкретно по каждому году реализации инвестиционного проекта [11]. Но когда этот же резидент ОЭЗ (ООО «Балтийский консервный завод») и за три года не выполнил задекларированный объем инвестиций, которые не достигли суммы в 150 млн рублей, Тринадцатый арбитражный апелляционный суд принял решение об исключении его из реестра [6].

Анализ формулировки п. 3 ст. 7 Закона об ОЭЗ в Калининградской области позволяет сделать вывод, что обращение в судебные органы с требованием об исключении резидента ОЭЗ из реестра является лишь правом, но не обязанностью администрации ОЭЗ. Если же администрация с таким требованием не обратится в суд, то никаких неблагоприятных правовых последствий ни в отношении резидента Особой экономической зоны, ни в отношении администрации ОЭЗ не наступит. Такой подход представляется не совсем оправданным, поскольку ставит право на использование льгот резидентом ОЭЗ, занижившим объемы капитальных вложений, в зависимость от усмотрения администрации ОЭЗ, что может привести к соответствующим злоупотреблениям.



В отличие от нормы, закрепленной в п. 3 ст. 7, в п. 6 этой же статьи предусмотрено не право, а обязанность администрации потребовать исключения резидента из реестра в случае несоответствия резидента требованиям, установленным названным законом, а также в случае установления нарушения резидентом условий инвестиционной декларации в части объема и сроков инвестирования. Такой подход представляется не совсем логичным. Нарушение резидентом условий инвестиционной декларации в части объема и сроков инвестирования является устранимым и может быть исправлено резидентом в установленные администрацией ОЭЗ сроки в пределах трех лет. Нарушения же, о которых идет речь в п. 3 ст. 7, выявляются после истечения трехгодичного срока и уже не могут быть исправлены. Но вместе с тем в п. 3 речь идет о праве администрации требовать исключения резидента из реестра, а в ч. 6 — об обязанности, что не вполне логично. Более оправданным представляется иной подход, когда по результатам текущих проверок в случае установления нарушения резидентом условий инвестиционной декларации в части объема и сроков инвестирования у администрации ОЭЗ было бы закреплено право требовать исключения из реестра, а по результатам итоговой проверки за три года со дня включения резидента в реестр, если выявлен факт занижения объема капитальных вложений ниже установленного законом минимума, — обязанность администрации ОЭЗ требовать исключения резидента из реестра, поскольку такое нарушение уже нельзя исправить.

Исключение резидента ОЭЗ из реестра до получения свидетельства об исполнении условий инвестиционной декларации влечет серьезные правовые последствия в сфере налогообложения. Предоставляемые резидентам ОЭЗ льготы по уплате налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций носят условный характер и связаны с обязательным исполнением условий инвестиционной декларации. Это основание предоставления льгот. Если условия инвестиционной декларации не выполнены, то основания предоставления льгот отпадают, и резидент ОЭЗ обязан уплатить налоги на прибыль и на имущество организаций, не уплаченные в связи с использованием особого порядка уплаты налогов.

Обязательным требованием получения налоговых льгот является выполнение условий инвестиционной декларации в полном объеме. Если условия инвестиционной декларации не будут выполнены в полном объеме, то резидент ОЭЗ обязан уплатить все налоги, не уплаченные в связи с использованием особого порядка уплаты налогов в ОЭЗ. Таким образом, если резидент ОЭЗ в течение двух лет будет выполнять условия инвестиционной декларации и пользоваться налоговыми льготами, а на третий год не сможет по каким-либо причинам выполнить условия инвестиционной декларации, то он обязан не только уплатить налоги за третий год, но и обеспечить уплату налогов за первые два года, когда условия инвестиционной декларации резидентом исполнялись и были основания для пользования налоговыми льготами. Это правило действует и в случаях, когда невыполнение условий инвестиционной декларации произошло по уважительным причинам.

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 (далее СЗ РФ). 2006. №3. Ст. 280.
2. *Правила проведения проверки соответствия деятельности резидента Особой экономической зоны в Калининградской области требованиям федерального закона «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»*, утв. постановлением Правительства РФ от 18.10.2006 г. №615 // СЗ РФ. 2006. №44. Ст. 4591.
3. *Федоров А. С.* Резидент ОЭЗ: подтверждение статуса // Калининградский налоговый журнал. 2009. №9. С. 18 – 24.
4. *Решение* Арбитражного суда Калининградской области от 24 марта 2010 г. по делу №А21 – 14613/2009 // Банк решений арбитражных судов (далее БРАС). URL: www.arbitr.ru/bras.net/
5. *Решение* Арбитражного суда Калининградской области от 22 марта 2010 г. по делу №А21 – 107/2010 // БРАС. URL: www.arbitr.ru/bras.net/
6. *Постановление* Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 17 мая 2010 г. по делу №А21 – 12959/2009 // БРАС. URL: www.arbitr.ru/bras.net/
7. *Постановление* Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 20 мая 2010 г. по делу №А21 – 13248/2009 // БРАС. URL: www.arbitr.ru/bras.net/
8. *Определение* Арбитражного суда Калининградской области от 30 сентября 2009 г. по делу №А21 – 8280/2009 // БРАС. URL: www.arbitr.ru/bras.net/
9. *Определение* Арбитражного суда Калининградской области от 29 сентября 2009 г. по делу №А21 – 8166/2009 // БРАС. URL: www.arbitr.ru/bras.net/
10. *Определения* Арбитражного суда Калининградской области от 30 сентября 2009 г. по делу №А21 – 8278/2009 и делу №А21 – 8279/2009 // БРАС. URL: www.arbitr.ru/bras.net/



11. *Постановление* Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 15 июня 2009 г. по делу №А21 – 8540/2008 // БРАС. URL: www.arbitr.ru/bras.net/

Об авторе

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

Author

Dr. K.N. Nilov, Associate Professor, IKSUR, e-mail: nilovkn@kantiana.ru