

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ОБЩЕСТВЕННЫХ ОТНОШЕНИЙ

УДК 346.5

К. Н. Нилов

ПРАВОВЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РЕЗИДЕНТОВ ОСОБЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОН В РОССИИ

Исследуется система налогов, уплачиваемых резидентами особых экономических зон различных типов, предоставляемые резидентам налоговые льготы, применение специальных правил и особого порядка уплаты налогов в особых экономических зонах, действующих в России. Обращается внимание на несовершенство отдельных формулировок законодательства, снижающих эффективность правового регулирования.

This article deals with the system of taxes paid by the residents of special economic zones, tax benefits provided to the residents, and the application of special rules and tax payments procedures in special economic zones on the territory of Russia. The author pays attention to the imperfections of certain legislative formulations decreasing the efficiency of legal regulations.

Ключевые слова: Особая экономическая зона, налоговые льготы, налог на имущество, налог на прибыль.

Key words: special economic zone, tax benefits, property tax, profit tax.

Правовое регулирование налогообложения резидентов особых экономических зон выступает в качестве одного из наиболее распространенных и эффективных средств привлечения инвесторов, стимулирования их инвестиционной активности, является важным элементом правового режима особых экономических зон (ОЭЗ) в России. В юридической литературе некоторые авторы, учитывая специальные правила налогообложения резидентов особых экономических зон, использование различных вариантов налоговых льгот, особого порядка исчисления и уплаты резидентами отдельных налогов, делают вывод, что предусмотренный в ст. 18 Налогового кодекса РФ перечень специальных налоговых режимов не является исчерпывающим [1, с. 97] и в качестве такого следует рассматривать налогообложение в особых экономических зонах, законы о которых предусматривают более низкое в сравнении с общим налоговое бремя для субъектов, зарегистрированных или осуществляющих свою деятельность на определенной территории [1, с. 98]. Думается, что достаточных оснований для такого вывода действующий Налоговый кодекс РФ не дает, хотя федеральный закон 31 мая 1999 года № 104-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Магаданской области» [2] и использует словосочетание «налоговый режим Особой экономической зоны». Первоначально при разработке концепции российских ОЭЗ предполагалось введение нового специального режима налогообложения, однако впоследствии концепция изменилась и законодательство пошло по другому пути. В результате к резидентам ОЭЗ стали применять общий режим налогообложения с изъятиями, предусмотренными Налоговым кодексом РФ [3, с. 164].

В соответствии с п. 1 ст. 18 Налогового кодекса РФ специальные налоговые режимы устанавливаются и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены названным Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах и могут включать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. Перечень их сформулирован как исчерпывающий и каждый из них предполагает замену уплаты ряда федеральных, региональных и местных налогов уплатой единого платежа. Особенности налогообложения резидентов особых экономических зон не выделены в Налоговом кодексе РФ в качестве специального налогового режима, а сама специфика налогообложения резидентов предполагает установление отдельных налоговых льгот или особого порядка исчисления и уплаты отдельных налогов без замены их совокупным платежом.

Налоговое регулирование в особых экономических зонах дифференцировано в зависимости от типа особых экономических зон, предусмотренных федеральным законом от 22 июля 2005 года № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» [4]. Применительно к резидентам Особой экономической зоны в Калининградской области и участникам Особой

экономической зоны в Магаданской области действуют специальные нормы о налогообложении, поскольку Федеральный закон от 22 июля 2005 года №116-ФЗ на них не распространяется.

В зависимости от типов особых экономических зон, от предоставляемых резидентам налоговых льгот, использования особого порядка исчисления и уплаты отдельных налогов можно выделить:

а) общие налоговые льготы для резидентов большинства особых экономических зон (по налогу на имущество организаций, транспортному налогу, земельному налогу);

б) льготы по отдельным налогам, предусмотренные только в отношении резидентов технико-внедренческих особых экономических зон (по единому социальному налогу) и портовых особых экономических зон (по акцизам);

в) особый порядок налогообложения резидентов ОЭЗ в Калининградской области (налог на прибыль организаций и налог на имущество организаций);

г) налоговый режим участников Особой экономической зоны в Магаданской области (налог на прибыль организаций).

Нормы о налогообложении резидентов, содержащиеся в федеральных законах, определяющих правовой режим особых экономических зон, носят отсылочный характер, что затрудняет выявление особенностей налогового регулирования и применения на практике установленных для резидентов налоговых льгот. Статья 36 федерального закона «Об особых экономических зонах в РФ» устанавливает, что налогообложение резидентов осуществляется в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах. В юридической литературе справедливо отмечается неточность формулировки названной статьи, поскольку законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, определяемое в ст. 1 Налогового кодекса РФ, включает только сам Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах [5, с. 223]. Хотя налоговое регулирование в особых экономических зонах не ограничивается названными нормативными актами. Особенности налогообложения резидентов особых экономических зон в основном связаны с региональными и местными налогами и соответственно отражены в законах субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актах органов муниципальных образований о местных налогах и сборах. Совокупность названных нормативных правовых актов именуется в Налоговом кодексе РФ как «законодательство о налогах и сборах» (п. 6 ст. 1). Более удачным представляется способ регулирования налогообложения резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области. Статья 17 федерального закона от 10 января 2006 года №16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ» [6] определяет перечень налогов, в отношении которых применяется особый порядок уплаты, и указывает, что иные федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также взносы в государственные внебюджетные фонды уплачиваются в соответствии с законодательством РФ, законодательством Калининградской области о налогах и сборах и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Анализ действующего налогового законодательства позволяет выявить особенности уплаты резидентами особых экономических зон таких налогов, как налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог. В отношении отдельных типов зон установлены особенности уплаты единого социального налога и акцизов.

Освобождение резидентов особых экономических зон от уплаты отдельных налогов предусмотрено непосредственно Налоговым кодексом РФ. Речь идет о налоге на имущество организаций (п. 17 ст. 381) и земельном налоге (п. 9 ст. 395). В отношении налога на прибыль пониженная налоговая ставка по налогу, зачисляемому в бюджет субъектов Российской Федерации, может устанавливаться для организаций – резидентов особых экономических зон законами субъектов РФ, но не может быть ниже 13,5 процентов (п. 1 ст. 284). Дополнительно для резидентов технико-внедренческих ОЭЗ установлена пониженная ставка единого социального налога (п. 1 ст. 241), освобождается от налогообложения ввоз подакцизных товаров в портовую ОЭЗ с остальной части территории Российской Федерации (пп.4 п. 1 ст. 183). Кроме того, особый порядок уплаты налога на прибыль организаций (ст. 288.1) и налога на имущество организаций (ст. 385.1) установлен в отношении резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области. Особенности уплаты резидентами особых экономических зон транспортного налога Налоговый кодекс РФ не предусматривает, но льготы по его уплате могут вводиться законами субъектов РФ, на территории которых созданы и функционируют особые экономические зоны.

Обращает на себя внимание тот факт, что хотя решение о создании особых экономических зон принимаются федеральными органами на основе конкурсного отбора заявок, предоставляемые резидентам налоговые льготы связаны в основном с региональными и местными налогами, а льготы по федеральному налогу на прибыль (за исключением ОЭЗ в Калининградской и Магаданской областях) могут устанавливаться лишь в части сумм налога, направляемых в

бюджеты субъектов федерации, и в пределах полномочий субъектов федерации по снижению ставки налога на прибыль, действующей независимо от наличия в регионе особой экономической зоны.

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. 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 [6, с. 5]. Думается, для такого вывода нет достаточных оснований. Согласно п. 2 ст. 40 федерального закона от 22 июля 2005 г. №116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» [4] его положения не распространяются на отношения, урегулированные Федеральным законом об ОЭЗ в Калининградской области. 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 июля 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. 288.1 и 385.1 Налогового кодекса РФ. При этом обращает на себя внимание, что в 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 используется со строчной буквы.

Общим для всех организаций – резидентов особых экономических зон России (за исключением участников Особой экономической зоны в Магаданской области) является предоставление льгот по налогу на имущество организаций. Согласно п. 17 ст. 381 Налогового кодекса РФ резиденты особых экономических зон освобождаются от налогообложения имущества, учитываемого на балансе организации, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории особой экономической зоны, используемого на территории этой зоны в рамках соглашения о создании особой экономической зоны и расположенного на территории данной особой экономической зоны. Данная льгота применяется в течение пяти лет с момента постановки на учет указанного имущества. В некоторых особых экономических зонах срок действия данной льготы увеличен законами субъектов федерации до 10 лет. Например, в технико-внедренческой ОЭЗ в Томске в отношении недвижимого имущества (п. 9 ч. 1 ст. 4 закона Томской области от 27 ноября 2003 г. №148-ОЗ «О налоге на имущество организаций») и в промышленно-производственной ОЭЗ «Алабуга» (пп. 13 п. 1 ст. 3 закона Республики Татарстан №49-ЗРТ «О налоге на имущество организаций»).

В отношении резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области установлен иной порядок. В отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта в соответствии с Федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, для резидентов устанавливается налоговая ставка по налогу на имущество организаций в размере 0 процентов в течение первых шести лет со дня включения юридического лица в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, а в период с седьмого по двенадцатый год налоговая ставка в отношении названного имущества уменьшается на 50 процентов. Следует отметить, что в отличие от других регионов в законе Калининградской области от 27 ноября 2003 г. №336 «О налоге на имущество организаций» норм об освобождении резидентов ОЭЗ от уплаты налога на имущество не содержится.

Период пользования льготами по налогу на имущество организаций – резидентов ОЭЗ в Калининградской области 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 процентов в отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации подобных проектов. Такой подход представляется не совсем логичным. Для осуществления 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.

Спорным на практике является вопрос о возможности применения резидентами ОЭЗ льгот по налогу на имущество организаций в отношении имущества, созданного или приобретенного организацией для реализации инвестиционного проекта до момента включения в реестр резидентов ОЭЗ. Специалисты налоговых органов исходят из позиции, что такие объекты не подлежат льготированию [8, с. 21], поскольку налоговые льготы распространяются только на имущество, приобретенное после включения организации в реестр резидентов ОЭЗ. Судебная практика исходит из более широкого толкования пунктов 3 и 4 ст. 385.1 Налогового кодекса РФ. Рассматривая спор между ООО «БалтКерамика» и Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Калининградской области о применении налоговых льгот в отношении имущества, находящегося на балансе ООО на момент включения в реестр резидентов, но приобретенного для реализации инвестиционного проекта, включенного в последующем в инвестиционную декларацию, Арбитражный суд Калининградской области не согласился с доводами налогового органа, что применение налоговой льготы зависит от момента постановки имущества на балансовый учет¹. Организация – резидент ОЭЗ вправе использовать льготный режим налогообложения в отношении имущества, приобретенного как после включения в реестр резидентов ОЭЗ, так и до включения в реестр, если имущество приобретено для реализации инвестиционного проекта, предусмотренного инвестиционной декларацией. Суды апелляционной и кассационной инстанции поддержали названную позицию Арбитражного суда Калининградской области [9].

Одним из вариантов налоговых льгот на региональном уровне является освобождение резидентов ОЭЗ от уплаты транспортного налога. В частности, резиденты ОЭЗ промышленно-производственного типа, созданной на территории Елабужского района Республики Татарстан, освобождаются от уплаты транспортного налога в течение 10 лет с момента постановки транспортного средства на учет (п. 3 ст. 6 закона Республики Татарстан от 29 ноября 2002 г. №24-ЗРТ «О транспортном налоге»). Аналогичная льгота по транспортному налогу на пятилетний срок установлена в отношении резидентов ОЭЗ промышленно-производственного типа «Липецк», технико-внедренческого типа в Зеленограде, Дубне (Московская область) и Санкт-Петербурге. В юридической литературе высказывается мнение, что названные положения противоречат Налоговому кодексу РФ [3, с. 182], поскольку власти субъекта РФ могут увеличить или уменьшить ставку транспортного налога, но не более чем в пять раз, но не могут полностью освободить резидентов ОЭЗ от уплаты транспортного налога. Подобная аргументация не представляется убедительной. Установление законами субъектов РФ ставок транспортного налога, уменьшенных или увеличенных в пять раз согласно ст. 361 Налогового кодекса РФ, не лишает субъекта РФ права предусматривать налоговые льготы по названному налогу в соответствии с ч. 3 ст. 356 Налогового кодекса РФ.

Налоговые льготы по земельному налогу предусмотрены п. 9 ст. 395 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым освобождаются от налогообложения организации – резиденты особой экономической зоны в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок. Хотя земельный налог и является местным налогом, названная льгота, как и другие налоговые льготы, закрепленные в ст. 395 Налогового кодекса РФ, применяется независимо от включения соответствующих норм в нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах тех муниципальных образований, на территории которых созданы особые экономические зоны.

Важным средством стимулирования инвестиционной деятельности резидентов ОЭЗ является снижение законами субъектов федерации ставок налога на прибыль резидентов в части сумм налога, направляемых в региональные бюджеты, в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ (с 17,5 до 13,5 процентов). Примером может служить закон Томской области от 13 марта 2006 года №30-ОЗ «О предоставлении льгот по налогу на прибыль организаций резидентам особой

¹ Решение Арбитражного суда Калининградской области от 4 февраля 2009 г. по делу №А21 – 9029/2008.

экономической зоны технико-внедренческого типа», который устанавливает ставку налога на прибыль организаций в части, зачисляемой в бюджет Томской области в размере 13,5 процентов в отношении резидентов ОЭЗ на срок 10 лет с момента включения резидента в реестр. Аналогичное снижение ставки налога на прибыль организаций на 4 процентных пункта закреплено в отношении резидентов ОЭЗ «Липецк» на пятилетний срок, а в отношении резидентов ОЭЗ в Зеленограде и Дубне (до 31 декабря 2010 г.).

Имеются также особенности, определяющие порядок амортизации имущества резидентов ОЭЗ при налогообложении прибыли. Налогоплательщики-резиденты промышленно-производственных и туристско-рекреационных ОЭЗ вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не более 2, а резиденты технико-внедренческих ОЭЗ в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности, получили возможность с 1 января 2008 г. применять специальный коэффициент, но не более 3. Кроме того, в соответствии со ст. 262 Налогового кодекса РФ организации, зарегистрированные и работающие на территориях особых экономических зон, включают расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены.

Более значимые льготы по налогу на прибыль организаций установлены резидентам ОЭЗ в Калининградской области, в отношении которых предусмотрен особый порядок уплаты налога на прибыль. В соответствии со ст. 288.1 Налогового кодекса РФ резиденты ОЭЗ в течение шести календарных лет со дня включения в реестр по сути освобождаются от налогообложения в отношении налога на прибыль организаций от реализации товаров (работ, услуг), полученной от реализации инвестиционного проекта (налоговая ставка 0 процентов). В период с седьмого по двенадцатый календарный год включительно ставка налога на прибыль уменьшается на пятьдесят процентов. Указанная льгота применяется при условии раздельного учета доходов (расходов), полученных при реализации инвестиционного проекта, и доходов (расходов), полученных при осуществлении иной хозяйственной деятельности.

Иной подход предусмотрен федеральным законом 31 мая 1999 г. №104-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Магаданской области» [2]. В отношении участников Особой экономической зоны в Магаданской области в настоящее время (до 31 декабря 2014 г.) сохранилось только освобождение от налога на прибыль, инвестируемую в развитие производства и социальной сферы на территории Магаданской области.

Важная особенность налогообложения резидентов особых экономических зон – это гарантии от неблагоприятного изменения налогового законодательства. По общему правилу, акты законодательства РФ о налогах и сборах, законы субъектов РФ о налогах и сборах, нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков – резидентов особых экономических зон, за исключением актов законодательства РФ о налогах и сборах, касающихся налогообложения подакцизных товаров, не применяются в отношении резидентов особых экономических зон в течение срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной, технико-внедренческой, туристско-рекреационной деятельности или о деятельности в портовой особой экономической зоне. Несколько иные гарантии установлены в отношении резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области. В отношении резидента, осуществляющего реализацию инвестиционного проекта, не применяются нормативные акты, которые приводят к увеличению налоговой нагрузки на резидента (за исключением акцизов, налога на добавленную стоимость и взносов в Пенсионный фонд РФ). Гарантия резидентам ОЭЗ в Калининградской области в виде неприменения федеральных законов или иных нормативных правовых актов возможна при наличии одного из двух условий:

а) увеличении совокупной налоговой нагрузки по сравнению с совокупной налоговой нагрузкой, действовавшей на день начала финансирования резидентом инвестиционного проекта;

б) введении запретов и ограничений, отсутствующих на день начала финансирования резидентом инвестиционного проекта.

Список литературы

1. *Комментарий к Налоговому кодексу РФ / под ред. Б.Н. Топорнина [и др.]. М., 2005.*
2. *Собрание законодательства РФ. 1999. №23. Ст. 2807.*
3. *Пушкин А. В., Богданов И. Г. Особые экономические зоны в России: правовое регулирование. М., 2009.*
4. *Собрание законодательства РФ. 2005. №30. Ст. 3127.*

5. *Постатейный комментарий* Федерального закона «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» / под ред. А.Н. Козырина. М., 2006.
6. *Собрание законодательства РФ*. 2006. №3. Ст. 280.
7. *Авдеев Ю. Б.* Комментарий к Федеральному закону от 10.01.2006 г. №16-ФЗ «Об Особой экономической зоне ...» URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/buhconcret/a64/43148.html>.
8. *Федоров А. С.* Резидент ОЭЗ: подтверждение статуса // Калининградский налоговый журнал. 2009. №9.
9. *Постановление* Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 29 сентября 2009 года по делу №А21 – 9029/2008. URL: <http://www.arbitr.ru/bras/>

Об авторе

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

Author

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