

## Налогово-правовые механизмы государственной поддержки предпринимательства в современных условиях

**Аннотация.** Привлечение в реальный сектор российской экономики внутренних инвестиций является насущной задачей государственного управления современного этапа. В составе мер государственной поддержки присутствуют налоговые преференции, включающие в себя налоговые льготы как в экономическом проявлении, так и в юридическом оформлении. Резиденты особых экономических зон и других территорий с особым статусом, а также участники региональных инвестиционных проектов вправе использовать пониженные налоговые ставки по налогу на прибыль организаций, сопровождаемые, однако, целой системой запретительных условий и ограничений. Оценка совокупности условий и ограничений для различных хозяйствующих субъектов позволяет усомниться в реальной привлекательности статуса резидента или участника осуществления столь значимой для государства инвестиционной деятельности. Отсутствие уверенности в неизменности условий ведения предпринимательской деятельности, в том числе налоговых условий, является фактором, отрицательно влияющим на привлекательность инвестиционной деятельности. О значимости данного обстоятельства свидетельствует принятие прошедшего широкого обсуждения в стадии проекта предпринимательскими кругами Федерального закона от 01.04.2020 № 69-ФЗ «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации», который предусматривает стабилизационную оговорку, охватывающую и налоговое регулирование. Тем не менее новый Закон не решает многие проблемы: заключение соответствующего соглашения со стабилизационной оговоркой будет доступно далеко не всем хозяйствующим субъектам, реальным и потенциальным резидентам территорий с особым статусом или участникам региональных инвестиционных проектов.

**Ключевые слова:** налоговые преференции; налоговые льготы; пониженные ставки; налог на прибыль организаций; условия использования пониженных ставок; территории с особым статусом; инвестиционная деятельность; цифровизация; резидент; финансовое право.

**Для цитирования:** Шевелева Н. А. Налогово-правовые механизмы государственной поддержки предпринимательства в современных условиях // Актуальные проблемы российского права. — 2020. — Т. 15. — № 11. — С. 036–048. — DOI: 10.17803/1994-1471.2020.120.11.036-048.

---

© Шевелева Н. А., 2020

\* Шевелева Наталья Александровна, доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой административного и финансового права Санкт-Петербургского государственного университета 22-я линия Васильевского острова, д. 7, г. Санкт-Петербург, Россия, 199106 n.sheveleva@spbu.ru

## Tax Law Mechanisms of State Support for Entrepreneurship under Modern Conditions

**Natalya A. Sheveleva**, Dr. Sci. (Law), Professor, Head of the Department of Administrative and Financial Law, St. Petersburg State University  
22ya liniya Vasilievskogo ostrova, d. 7, St. Petersburg, Russia, 199106  
n.sheveleva@spbu.ru

**Abstract.** Encouragement of domestic investments into the real sector of the Russian economy is a pressing task of state administration at the current stage. As part of the measures of state support the author names tax preferences, including tax incentives both in their economic manifestation and in their legal implementation. Residents of special economic zones and other territories with special status, as well as participants of regional investment projects have the right to use reduced corporate income tax accompanied with a whole system of prohibitive conditions and restrictions. The assessment of the set of conditions and restrictions applied for various economic entities allows to question the real attractiveness of the status of a resident or participant of such a significant activity for the State as the investment activity. Lack of confidence in the rigidity of business conditions, including tax conditions, is a factor that affects adversely the attractiveness of investment activities. The significance of this factor is evidenced by the adoption of Federal Law № 69-FZ dated April 01, 2020, "On Investment Protection and Promotion in the Russian Federation" that provides for a stabilization clause covering tax regulation. The Federal Law has been widely discussed among business people at the stage of a draft. However, the new Law does not solve many problems: the conclusion of an agreement with a stabilization clause will be available to far from every economic entity, real and potential residents of territories with special status or participants in regional investment projects.

**Keywords:** tax preferences; tax incentives; reduced rates; tax on profits of organizations; conditions of use of reduced rates; territories with special status; investment activities; digitalization; resident; financial law.

**Cite as:** Sheveleva NA. Nalogovo-pravovye mekhanizmy gosudarstvennoy podderzhki predprinimatelstva v sovremennykh usloviyakh [Tax Law Mechanisms of State Support for Entrepreneurship under Modern Conditions]. *Aktualnye problemy rossiyskogo prava*. 2020;15(11):36-48. DOI: 10.17803/1994-1471.2020.120.11.036-048. (In Russ., abstract in Eng.)

Развитие предпринимательства в России, как и в любом ином современном государстве, зависит от экономической политики, направленной на создание благоприятных условий развития бизнеса и предоставление разнообразных форм государственной поддержки отдельным хозяйствующим субъектам. В финансовой сфере мы можем говорить прежде всего о налоговых преференциях, бюджетных субсидиях и бюджетных инвестициях. Мы намерено оставляем в стороне такие формы государственного участия в экономических процессах, как публично-частное партнерство и публичные закупки, имеющие в составе правового регулирования сочетание частноправовых и публично-правовых методов.

В основе налоговых и бюджетных механизмов лежит прежде всего публичное регулирование. Вместе с тем необходимо отметить, что для всех названных форм государственной поддержки предпринимательской деятельности неизбежными ограничителями являются меры по предотвращению коррупционных проявлений и обеспечение принципа равенства хозяйствующих субъектов.

Заметим, что для России обязательными являются принятые в рамках ВТО<sup>1</sup> и Евразийского экономического союза (ЕАЭС) международные обязательства, связанные с субсидированием, под которым понимается финансовое содействие государства субъектам экономической деятельности. В Договоре о ЕАЭС 2014 г.<sup>2</sup> от-

---

<sup>1</sup> Соглашение по субсидиям и компенсационным мерам ВТО.

<sup>2</sup> Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29.05.2014).

дельная статья посвящена промышленным субсидиям (ст. 93). Понятием промышленной субсидии охватываются как налоговые льготы, так и прямые перечисления бюджетных средств, субсидирование процентов по банковским кредитам, осуществление государственных закупок и иные меры финансовой поддержки, создающие преимущества у хозяйствующих субъектов. При всем разнообразии описанных в международных договорах и допускаемых ими вариантов оказания финансовой помощи со стороны публичных субъектов можно различить два режима субсидий: разрешенные и запрещенные. Предоставление разрешенных субсидий (условно «зеленая» корзина) в любых объемах не порождает негативных последствий, тогда как запрещенные (условно «красная» корзина) способны привести к применению в отношении государства ответных мер, если такие субсидии причиняют ущерб другим странам — участницам международных соглашений. Базовыми правилами, предусмотренными в ст. 93 Договора о ЕАЭС и Протоколе о единых правилах предоставления промышленных субсидий (приложение № 28), являются нейтральный характер предоставления субсидий, т.е. недопущение создания необоснованных преимуществ у хозяйствующих субъектов и автоматический доступ к бюджетным средствам. Отметим, что российская налоговая политика подвержена воздействию также со стороны Организации экономического сотрудничества и развития<sup>3</sup>.

Проанализируем действующее российское налоговое законодательство с позиций формулируемых условий получения налоговых льгот, в том числе недопущения необоснованных преимуществ, и попытаемся оценить эти условия с точки зрения эффективности, т.е. положительного влияния на бизнес-процессы, и привлекательности для хозяйствующих субъектов.

*Понятие налоговых преференций.* Налоговый кодекс РФ скуп на налоговые льготы для коммерческих организаций. Федеральные налоги (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых) не предусматривают такого элемента состава налога, как налоговые льготы. Субъектовые налоги (налог на имущество организаций; транспортный налог) предоставляют налоговые льготы на федеральном уровне регулирования (Налоговый кодекс РФ), но главным образом для некоммерческих организаций<sup>4</sup>. Аналогичная картина и в отношении земельного налога, подлежащего уплате юридическими лицами, который относится к местным налогам<sup>5</sup>.

Такая картина закономерна: коммерческие организации должны платить налоги в бюджет, это конституционно обусловленная обязанность (ст. 57 Конституции РФ). Подобное долженствование экономически обусловлено: коммерческие организации являются стабильными и надежными плательщиками в силу особенностей их деятельности и наличия регулярного источника дохода. Налоговые льготы для таких хозяйствующих субъектов алогичны, они порождают двойное «зло»: с одной стороны, нарушают принцип равенства налогоплательщиков и в конечном итоге искажают конкурентную среду, с другой — приводят к потерям казны («налоговые расходы»). Следовательно, оправданием существования налоговых льгот для коммерческих организаций могут быть только значимые публичные цели. Развитие экономики как публичная цель, безусловно, является значимой государственной задачей, но данная формулировка носит слишком абстрактный характер и не позволяет увидеть оптимальное сочетание интересов казны и интересов коммерческих организаций. В Налоговом кодексе РФ в качестве конкретных целей налогового регулирования, связанных с экономическими процессами, при-

<sup>3</sup> См.: Садчиков М. Н. Налоговый суверенитет: преференциальные налоговые режимы регионального уровня // *Налоги*. 2018. № 3. С. 16–18.

<sup>4</sup> Согласно ст. 381 НК РФ отдельные категории коммерческих организаций получают полное освобождение от уплаты налога на имущество организаций.

<sup>5</sup> Согласно ст. 395 НК РФ отдельные категории коммерческих организаций получают полное освобождение от уплаты земельного налога.

знаются: развитие конкретных территорий (территории с особым статусом); стимулирование инвестиций в конкретные объекты на конкретных территориях; преодоление ограниченности в развитии моногородов; модернизация производственных мощностей самих хозяйствующих субъектов; создание благоприятных условий для IT-компаний; стимулирование создания и коммерциализации новейших технологий в специальных центрах («Сколково», инновационные научно-технологические центры). Налоговые преференции во всех этих случаях предусмотрены по целому ряду налогов, этого требует цель создания благоприятных условий предпринимательства, но наиболее значимы они прежде всего по налогу на прибыль организаций. При этом экономический эффект возникает как для хозяйствующих субъектов, так и для бюджетов бюджетной системы РФ.

Налоговые преференции не получают оформления в виде налоговых льгот, представляют собой экономическую выгоду — уменьшение размера налогового обязательства, в этом проявляется современная политика государства, предпочитающего не увлекаться собственно налоговыми льготами, а использовать иные преференциальные режимы. Налоговая выгода в юридическом аспекте образуется в результате воздействия на иные элементы состава налога — налоговую базу или налоговые ставки, в частности в результате реализации организацией права на пониженные, в том числе нулевые, ставки<sup>6</sup>. Особенности налоговых преференций по налогу на прибыль организаций, кроме наиболее значительного эффекта для налогоплательщиков, заключаются и в том, что налог на прибыль организаций, являясь федеральным налогом, признается налоговым доходом бюджетов субъектов РФ, что приводит к усложнению правового регулирования и появлению несо-

впадающих интересов казны федеральной и региональной.

Право на пониженные ставки по налогу на прибыль организаций имеют резиденты территорий с особым статусом, к которым относятся особые экономические зоны (Особая экономическая зона в Калининградской области; Особая экономическая зона в Магаданской области; иные особые экономические зоны, созданные по решению Правительства РФ); свободная экономическая зона (Республика Крым и город федерального значения Севастополь); портовая зона (свободный порт Владивосток); территории опережающего социально-экономического развития (ТОСЭР). Кроме резидентов территорий с особым статусом, сравнимые налоговые преференции имеют участники региональных инвестиционных проектов (РИП) и участники специальных инвестиционных контрактов (СПИК). Оценивая предусмотренные в действующем законодательстве преференциальные режимы через призму целеполагания, можно разглядеть две основные взаимоувязанные задачи: развитие территорий через привлечение инвестиций.

Для того чтобы воспользоваться пониженными ставками налога на прибыль организаций как формой государственной финансовой поддержки, хозяйствующий субъект должен получить статус резидента, сопровождаемый принятием определенных организационных и имущественных ограничений. Право на получение налоговых преференций сопряжено с принятием ограничений, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. В качестве примера обратимся к совокупности условий, предписанных резидентам свободного порта Владивосток. Выбор именно этой территории с особым статусом обусловлен последним по времени принятия федеральным законом, определяющим статус портовой зоны и ее ре-

<sup>6</sup> Налог на добычу полезных ископаемых также предусматривает определенную дифференциацию налогоплательщиков и через механизмы нулевых ставок, коэффициентов и других особенностей порядка определения налоговой базы создает более привилегированные условия для отдельных налогоплательщиков, например разрабатывающих новые месторождения (ст. 338, 342.3 НК РФ). Предусмотрено также освобождение от уплаты НДС в ряде случаев, в том числе связанных с осуществлением инвестиционной деятельности.

зидентов, что позволяет надеяться на учет законодателем результатов ранее внедренных регулятором налоговых преференций, в том числе в особых экономических зонах. Резидентом может быть организация, государственная регистрация которой осуществлена на территории свободного порта Владивосток, заключившая соответствующее соглашение об осуществлении деятельности и включенная в реестр<sup>7</sup>. Решение о возможности заключения соглашения принимается управляющей компанией<sup>8</sup>. Решение о включении в реестр — определяющий момент возникновения состояния резидентства — принимает уполномоченный федеральный орган (Министерство РФ по развитию Дальнего Востока и Арктики, далее — Минвостокразвития). Условия, которыми обставлено получение соглашения на заключение необходимого соглашения, состоят в отсутствии начавшихся процедур банкротства или реорганизации; в отсутствии задолженности по обязательным публичным платежам более определенной величины (25 % от балансовой стоимости активов). Кроме того, хозяйствующий субъект принимает на себя ограничения, связанные с видами деятельности: допустимыми признаются лишь те, которые одобрены наблюдательным советом.

Заключение соглашения об осуществлении деятельности и получение статуса резидента являются неперенными и предшествующими условиями получения права на пониженные налоговые ставки по налогу на прибыль организаций. Таким образом, размер налогового обязательства организации-налогоплательщика определяется не положениями Налогового кодекса РФ, а решениями федерального органа исполнительной власти, не уполномоченного в сфере налогообложения, и коммерческой организации — управляющей компании. Такое регулирование входит в противоречие с базовыми положениями Налогового кодекса РФ, прямо

предписывающего сосредоточение правового регулирования в самом Налоговом кодексе РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законах (ст. 1). Жесткие рамки законодательства о налогах и сборах и понятия налоговых отношений восходят к конституционному принципу законности установления налогов и сборов (ст. 57 Конституции РФ). Вместе с тем нельзя не признать, что осуществление государственной финансовой поддержки требует комплексного регулирования, поэтому столкновение налоговых норм и норм иной отраслевой принадлежности неизбежно, однако полагаем, что в этом многослойном регулировании сохраняют свою силу базовые принципы налогового регулирования, закрепленные в ст. 3 НК РФ, и, что очень важно, сохраняется действие положений ст. 5 НК РФ, определяющей действие налоговой нормы во времени.

В научной литературе статус управляющей компании, созданной в форме акционерного общества, и наблюдательного совета, имеющего право на издание юридически значимых актов, уже был подвергнут критике<sup>9</sup>, которую необходимо поддержать, тем более что можно легко спрогнозировать налоговые споры, связанные с решениями управляющей компании, влияющими на реализацию права на пониженные налоговые ставки, либо с решениями наблюдательного совета, исключающего конкретный вид деятельности из разрешенного перечня.

Пониженные налоговые ставки налога на прибыль организаций действуют в течение 10 лет, причем первые пять лет (пять налоговых периодов) ставки могут составлять 0 %, т.е. происходит полное освобождение от исполнения налоговой обязанности, в течение последующих пяти лет ставка не может превышать 10 % налоговой базы. Конкретный размер ставок зависит от решения субъекта РФ; федеральный законодатель установил диапазон, позволяющий субъек-

<sup>7</sup> Статья 10 Федерального закона от 13.07.2015 № 212-ФЗ «О свободном порте Владивосток».

<sup>8</sup> Управляющей компанией является акционерное общество «Развитие Дальнего Востока», созданное Правительством РФ, 100 % акций его принадлежат РФ.

<sup>9</sup> См.: Государственно-правовые основы ускоренного развития Дальнего Востока России : монография / отв. ред. Ю. А. Тихомиров. М. : ИЗИСП, 2018. 301 с.

ектам РФ, на территории которых расположена портовая зона<sup>10</sup>, учитывать состояние регионального бюджета и устанавливать не нулевую ставку, а любую в разрешенном диапазоне<sup>11</sup>.

Напомним, что общая ставка налога на прибыль организаций составляет 20 % налоговой базы<sup>12</sup>, следовательно, максимальная налоговая выгода первые пять лет составляет пятую часть налоговой базы, определяемой по формуле «доходы минус расходы», а последующие пять лет — 10 % налоговой базы. Таким образом, имущественная выгода достаточно существенная — настолько, что законодатель полагает возможным установить не менее значимую совокупность условий и ограничений соискателю такой выгоды. В частности, уже получив статус резидента, выполнив условия и ограничения, вытекающие из положений Федерального закона «О свободном порте Владивосток», хозяйствующий субъект должен пройти тест на соответствие требованиям Налогового кодекса РФ. Так, на него распространяются следующие запреты: а) на создание обособленных подразделений, расположенных за пределами портовой зоны; б) на применение специальных налоговых режимов; в) на участие в консолидированной группе налогоплательщиков; г) на резидентство в особой экономической зоне любого типа<sup>13</sup>;

д) на участие в региональных инвестиционных проектах<sup>14</sup>.

Кроме того, установлено условие (именно для налоговых целей), что организация не должна быть некоммерческой организацией, банком, страховой организацией (страховщиком), негосударственным пенсионным фондом, профессиональным участником рынка ценных бумаг, клиринговой организацией. Заметим, что такой статус не препятствует получению резидентства в портовой зоне. Статья 10 Федерального закона «О свободном порте Владивосток» в качестве резидентов признает любую коммерческую организацию. Таким образом, не исключается ситуация, когда организация будет иметь статус резидента свободного порта Владивосток, но не получит права на пониженную налоговую ставку даже при соблюдении всех иных ограничений и условий, связанных с правилами налогообложения. Наблюдательным советом свободного порта Владивосток определены, в частности, допустимые виды деятельности, но не пользующиеся государственной поддержкой<sup>15</sup>.

В дополнение к установленным запретам и условиям организация — резидент свободного порта Владивосток вправе воспользоваться налоговыми преференциями лишь при выпол-

<sup>10</sup> На данный момент, по данным официального сайта АО «Корпорация развития Дальнего Востока», четыре субъекта РФ, территории которых входят в портовую зону, установили одинаковые ставки налога на прибыль по максимально допустимому уровню снижения — 0 % в первые пять лет и 10 % в последующие пять лет, на территории Камчатского края действует ставка 5 % налоговой базы.

<sup>11</sup> Необходимо принимать во внимание положения п. 10 ст. 131 Бюджетного кодекса РФ и постановления Правительства РФ от 31.12.2019 № 1950 «О соглашениях, которые предусматривают меры по социально-экономическому развитию и оздоровлению государственных финансов субъектов Российской Федерации». Бюджетные нормы прямо требуют от субъектов РФ отказа от неэффективных налоговых льгот.

<sup>12</sup> Сумма налога, исчисляемая по ставке 20 % налоговой базы, распределяется между федеральным бюджетом (3 %) и бюджетом субъекта РФ (17 %).

<sup>13</sup> Остается неясным, распространяется ли этот запрет на свободную экономическую зону.

<sup>14</sup> Не упомянуты специальные инвестиционные проекты, что также порождает вопросы о возможности совмещения со статусом участника РИП и СПИК и другими льготными статусами.

<sup>15</sup> Таковыми по состоянию на 1 июня 2020 г. являются: финансовая и страховая деятельность; деятельность по организации и проведению азартных игр; торговля оптовая и розничная, за исключением реализации товаров, произведенных резидентом свободного порта Владивосток на территории свободного порта Владивосток, в соответствии с соглашением об осуществлении деятельности резидента свободного порта Владивосток (см.: URL: erdc.ru).

нении двух следующих условий: во-первых, доходы от деятельности, осуществляемой при исполнении соглашения об осуществлении деятельности на территории свободного порта Владивосток, должны составлять не менее 90 % всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций; во-вторых, должен присутствовать раздельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой при исполнении соглашения об осуществлении деятельности, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении иной деятельности.

Принципиально важно, что обязательным условием получения статуса резидента является положительная оценка показателей бизнес-проекта, представленного соискателем статуса. Такая оценка дается управляющей компанией при рассмотрении всего пакета документов, полученных от организации. Требования к бизнес-плану утверждены уполномоченным федеральным органом — Минвостокразвития<sup>16</sup>, однако в соответствующем приказе никаких критериев оценки мы не обнаружим, он содержит лишь перечень необходимых сведений, что означает исключительно субъективный подход к вынесению решения о возможности/невозможности заключения соглашения об осуществлении деятельности.

Критерии отбора резидентов свободного порта Владивосток утверждены актом Правительства РФ<sup>17</sup>, их, собственно, два: первый — планирование нового инвестиционного проекта либо нового вида деятельности; второй — объем планируемых капиталовложений не должен быть менее 5 млн руб. в срок, не превышающий 3 лет со дня включения индивидуального пред-

принимателя или юридического лица в реестр резидентов свободного порта Владивосток. Предусмотренные в постановлении обстоятельства критериями отбора признать достаточно сложно, это скорее условия, которые должны быть выполнены резидентом, причем в будущем<sup>18</sup>. Таким образом, для получения статуса резидента специальных усилий от соискателя не требуется, оно максимально облегчено, однако дальнейшее соблюдение всех условий и ограничений может оказаться проблематичным и конфликтным, особенно если нарушения будут выявляться в процессе налогового контроля<sup>19</sup>. Одним из таких конфликтообразующих факторов является действие срока применения пониженных ставок в зависимости от момента получения первой прибыли. Льготный период применения пониженных ставок («пять плюс пять») действует с момента получения первой прибыли, такое условие применяется и к другим ситуациям налоговых преференций (резиденты ТОСЭР, участники РИП и СПИК), что указывает на особое внимание законодателя к данному обстоятельству. В 2019 г. в статью 284.4 НК РФ было внесено изменение, определяющее понятие первой прибыли для резидентов ТОСЭР и резидентов свободного порта Владивосток<sup>20</sup>. Ключевыми моментами, образующими первую прибыль, являются, во-первых, положительная разница между доходами и расходами; во-вторых, привязка к видам деятельности, отраженным в соглашении об осуществлении деятельности; в-третьих, началом расчета первой прибыли определен момент включения в реестр резидентов; в-четвертых, курсовые разницы не учитываются ни в составе доходов, ни в составе расходов. Таким образом, если предпринимательская деятельность привела к положитель-

<sup>16</sup> Приказ Минвостокразвития России от 28.09.2015 № 187 (ред. от 07.09.2018) «Об утверждении требований к бизнес-плану, представляемому для заключения соглашения об осуществлении деятельности в качестве резидента свободного порта Владивосток».

<sup>17</sup> Постановление Правительства РФ от 20.10.2015 № 1123 «Об утверждении критериев отбора резидентов свободного порта Владивосток».

<sup>18</sup> По данным сайта АО «Корпорация развития Дальнего Востока», на начало 2020 г. число резидентов свободного порта Владивосток превысило 1 900 организаций и индивидуальных предпринимателей.

<sup>19</sup> На данный момент налоговых дел в судах не обнаруживается.

<sup>20</sup> Федеральный закон от 26.07.2019 № 210-ФЗ.

ному экономическому результату, то для целей поддержки инвестора и дальнейшего развития его деятельности включается механизм налоговых преференций. Вместе с тем если хозяйственная деятельность не приносит результата, то встает вопрос о том, как долго сохраняется право на пониженные ставки налога на прибыль организаций. Этот вопрос не сразу нашел свое законодательное регулирование, но в 2017 г.<sup>21</sup> в ст. 284.4 НК РФ было включено правило, ограничивающее период ожидания первой прибыли тремя годами, и начиная с четвертого (пятого или шестого налогового периода в зависимости от объема инвестиций) года десятилетний период права на использование пониженных налоговых ставок по налогу на прибыль организаций начинает «сгорать». Поскольку данное нововведение ухудшает положение налогоплательщика, то, надо полагать, действовать с обратной силой оно не может.

Момент появления первой прибыли целиком зависит от правильности ведения налогового учета и включения тех или иных сумм в облагаемый доход. К примеру, судебная практика уже столкнулась с данной проблемой применительно к резидентам особой экономической зоны в Калининградской области. Так, в одном из налоговых споров решался вопрос о правомерности отнесения конкретного дохода (от проведения международного семинара) к доходам от иной хозяйственной деятельности, а не к доходу, подпадающему под применение нулевой ставки<sup>22</sup>. В другом деле суд не признал правоту налогоплательщика, включившего вне-реализационные расходы, произведенные до включения его в реестр резидентов<sup>23</sup>. Проблематичным оказался даже отсчет льготных периодов: налогоплательщик, налоговый орган и суды разошлись во мнениях, как считать шесть налоговых периодов с момента внесения в ре-

естр резидентов, потребовалось разъяснение Верховного Суда РФ<sup>24</sup>.

Для резидентов портовой зоны существенное значение имеют также предусмотренные в НК РФ последствия нарушений условий, запретов и ограничений, обусловливающих в совокупности право на налоговые преференции. Согласно п. 6 ст. 284.4 НК РФ право на пониженные ставки по налогу на прибыль утрачивается одновременно со статусом резидента, причем с того квартала, когда налогоплательщик был исключен из реестра резидентов, следовательно, важно несоблюдение не только двух условий, предусмотренных в НК РФ (доля 90 % от всех доходов и отдельный учет), но и всех иных ограничений и запретов (получение статуса участника РИП, резидента ТОСЭР, невыполнение условий о видах деятельности или об объеме инвестиций и т.д.). Прекращение права на пониженные ставки означает начисление налога на прибыль со следующего после исключения из реестра резидентов квартала и, если срок уплаты окажется пропущенным, — начисление пени. А очередной срок уплаты налога на прибыль — 27-е число месяца, следующего за отчетным кварталом, — может оказаться пропущенным, поскольку исключение из реестра — это процедура, предусматривающая не только добровольное (с обеих сторон) прекращение действия соглашения об осуществлении деятельности, но и возможность расторжения этого соглашения в судебном порядке. В последнем случае запись в реестр вносится в течение пяти дней с даты вступления в законную силу решения суда (п. 17 ст. 11 Федерального закона от 13.07.2015 № 212-ФЗ «О свободном порте Владивосток»). Имеющийся пример (пока единственный) судебного разбирательства, связанного с расторжением соглашения об осуществлении деятельности с индивидуальным пред-

<sup>21</sup> Федеральный закон от 27.11.2017 № 339-ФЗ.

<sup>22</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.10.2016 № Ф07-8173/2016 по делу № А21-10379/2015.

<sup>23</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.09.2016 № Ф07-7308/2016 по делу № А21-9571/2014.

<sup>24</sup> Определение ВС РФ от 08.11.2016 № 307-КГ16-7941.

принимателем, показывает, что этот процесс занял четыре года!<sup>25</sup>

Принудительное расторжение соглашения об осуществлении деятельности возможно в связи с существенным нарушением условий соглашения об осуществлении деятельности (ст. 13 Федерального закона от 13.07.2015 № 212-ФЗ «О свободном порте Владивосток»). Таковыми признаются неосуществление деятельности, предусмотренной соглашением, в течение 24 месяцев с даты подписания соглашения об осуществлении деятельности и неосуществление инвестиций в объеме и сроки, предусмотренные соглашением. При этом понесенные резидентом расходы не возмещаются<sup>26</sup>.

Ограничение возможности расторжения соглашения по требованию управляющей компании только двумя существенными нарушениями порождает некоторое недоумение. Следует ли понимать это законодательное положение так, что резидент может нарушить такие условия и ограничения, как: изменение региона государственной регистрации; начавшаяся процедура банкротства или реорганизации; наличие задолженности по обязательным публичным платежам более определенной величины (25 % от балансовой стоимости активов); осуществление запрещенных видов деятельности — и при этом сохранить статус резидента? Тем более странным это выглядит относительно места регистрации: на момент получения статуса резидента данное условие было необходимым и перестало быть таковым в процессе деятельности в этом статусе?

Следует отметить, что Налоговый кодекс РФ дополнительно сужает возможности хозяйствующего субъекта в получении налоговой выгоды ограничениями, касающимися его предпринимательской деятельности, запретами на обособленные подразделения; на специальные налоговые режимы; на участие в консолидированной группе налогоплательщиков; на извлечение экономической выгоды от деятель-

ности в особых экономических зонах и региональных инвестиционных проектах. Нарушение всех названных запретов приведет к лишению возможности получения налоговых преференций, но не коснется других форм государственной поддержки, действующих на территории свободного порта Владивосток (гл. 4 и 5 Федерального закона «О свободном порте Владивосток»), в том числе таможенных преференций. Такая ситуация, конечно, противоречит общей идее создания территории с особым статусом, провозглашенным ценностям улучшения инвестиционного и предпринимательского климата, соблюдению баланса интересов граждан, проживающих на территории свободного порта Владивосток (ст. 7).

Если мы обратимся к статусу резидентов иных территорий с особым статусом или участников инвестиционных проектов, то увидим примерно такую же установленную законами совокупность условий, запретов и ограничений, с некоторыми отклонениями. Поскольку правовое регулирование осуществлялось довольно продолжительное время (самый ранний закон — Федеральный закон «Об особой экономической зоне в Магаданской области» 1999 г., далее, в 2005 г., осуществилось законодательное регулирование всех иных особых экономических зон), можно констатировать, что единая концепция определения правового статуса таких хозяйствующих субъектов законодательно не сложилась, хотя некоторые общие черты просматриваются. Универсальными ограничителями выступают: ведение раздельного учета доходов и расходов; государственная регистрация на соответствующей территории; осуществление определенных видов деятельности (или неосуществление запрещенных); осуществление инвестиций в определенном объеме и в определенные сроки. В качестве запретов используются недопустимость наличия филиалов и обособленных структурных подразделений на территории других субъектов РФ

<sup>25</sup> Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2020 № 05АП-2447/2020 по делу № А51-21625/2019.

<sup>26</sup> За исключением ситуации, когда расторжение соглашения произошло в результате ненадлежащего исполнения условий соглашения управляющей компанией.

(кроме свободной экономической зоны), а также исключение одновременного резидентства на других территориях с особым статусом и участия в региональных инвестиционных проектах. Последнее обстоятельство позволяет увидеть в законодательных нормах скрытый принцип «единственного льготного статуса» хозяйствующего субъекта. Скрытый, поскольку действующее правовое регулирование не придает ему безусловного значения, а некоторые формулировки порождают сомнения в его всеобщности; речь, в частности, идет о том, что участие в РИП подпадает под запрет, а об участии в СПИК не упоминается; особые экономические зоны не могут сочетаться с ТОСЭР и свободным портом Владивосток, а свободная экономическая зона при этом не указана.

Если посмотреть на особенные, «эксклюзивные» условия, то в качестве таковых можно увидеть, например, обязательное обладание на праве собственности 75 % основных фондов на территории особой экономической зоны в Магаданской области; для участников РИП отдельно предусмотрен запрет на участие в других РИП, действует правило «один участник — один РИП». В большинстве, но не во всех случаях резидентам и участникам необходимо заключить специальное соглашение, однако в особой экономической зоне в Калининградской области требуется подача инвестиционной декларации. Обязательное включение в реестр применяется в большинстве случаев, но это требование также

не является универсальным, могут существовать региональные инвестиционные проекты, участники которых не включаются в реестры.

Расхождение в совокупности условий, запретов и ограничений в статусе лиц, претендующих на получение от государства поддержки в той или иной форме, — вещь, очевидно, неизбежная, поскольку этим обеспечивается защита интересов разных публичных образований, вовлеченных в процесс поддержки инвестиционной деятельности частных субъектов на различных территориях Российской Федерации. В то же время нельзя отрицать и того обстоятельства, что расхождение в отдельных элементах статуса затрудняет оценку предпринимательской выгоды и предпринимательского риска и тем самым снижает привлекательность самого участия в таких проектах.

По открытым данным, экономическая оценка действующих особых экономических зон и ТОСЭР невысока<sup>27</sup>, отражением такого подведения итогов явилось постановление Правительства РФ от 28.09.2016 № 978 «О досрочном прекращении существования особых экономических зон», которым были закрыты восемь особых экономических зон различных типов<sup>28</sup>. Очень долго не существовало методики оценки деятельности ТОСЭР, о чем писали специалисты Института народно-хозяйственного прогнозирования Российской академии наук (ИНП РАН). 9 апреля 2020 г. на сайте Счетной палаты РФ размещен Отчет о результатах экспертно-анали-

<sup>27</sup> См.: Павлов П. В. Оценка эффективности функционирования особых экономических зон: правовое регулирование и экономическое содержание // Административное и муниципальное право. 2014. № 6. С. 520–532.

<sup>28</sup> Это следующие зоны: ОЭЗ туристско-рекреационного типа на территориях муниципальных образований «Майминский район» и «Чемальский район» Республики Алтай; ОЭЗ туристско-рекреационного типа на территориях города-курорта Ессентуки, города-курорта Железноводска, города-курорта Кисловодска, г. Лермонтова, города-курорта Пятигорска, Минераловодского муниципального района и Предгорного муниципального района Ставропольского края; ОЭЗ на территории Советско-Гаванского муниципального района Хабаровского края; ОЭЗ туристско-рекреационной на территории острова Русский Владивостокского городского округа Приморского края; портовой особой экономической зоны на территории муниципальных образований Кольский район и город Мурманск Мурманской области; туристско-рекреационные особые экономические зоны на территориях Апшеронского района Краснодарского края, Майкопского района Республики Адыгея, Алагирского и Ирафского районов Республики Северная Осетия — Алания. По данным счетной Палаты РФ, по состоянию на 1 января 2019 г. в РФ функционировало 27 особых экономических зон.

тического мероприятия «Анализ практики применения преференциальных режимов, действующих на территории Российской Федерации, с точки зрения их влияния на экономический рост и соответствия заявленным целям»<sup>29</sup>, в котором отражены данные контрольного мероприятия и сформулированы предложения, направленные на обеспечение эффективности деятельности всех преференциальных режимов, действующих в России. Одним из ключевых проблемных моментов является, по мнению специалистов Счетной палаты РФ, отсутствие механизмов оценки эффективности деятельности территорий с особым статусом. Лишь в 2019 г. было издано постановление Правительства РФ<sup>30</sup>, которым утверждена методика эффективности функционирования территорий опережающего развития. Очевидно, что даже если методика окажется удачной, то ожидать результатов ее применения придется достаточно долгое время.

В 2017 г. в налоге на прибыль организаций появился новый институт — инвестиционный налоговый вычет<sup>31</sup>, в котором проявляется государственная финансовая поддержка тех хозяйствующих субъектов, которые осуществляют обновление или модернизацию собственных основных средств, а также финансирование объектов инфраструктуры, относящихся к публичной собственности<sup>32</sup>. Условия допустимого уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций многочисленны, они пред-

усмотрены как в ст. 286.1 НК РФ, так и в законах субъектов РФ<sup>33</sup>.

Особенностью данного льготного института является его распространение на организации, имеющие обособленные подразделения в различных субъектах РФ, а также на организации, являющиеся участниками консолидированной группы налогоплательщиков. В то же время в ст. 286.1 НК РФ закреплен перечень категорий налогоплательщиков, которые ограничиваются в таком праве: участники региональных инвестиционных проектов; резиденты особых экономических зон; участники особой экономической зоны в Магаданской области; участники свободной экономической зоны; резиденты ТОСЭР; резиденты свободного порта Владивосток; участники инновационного центра «Сколково»<sup>34</sup> и инновационных научно-технологических центров (ИНТЦ)<sup>35</sup>. Упоминание участников свободной экономической зоны заставляет думать о том, что в иных случаях, когда такого упоминания нет (резиденты свободного порта Владивосток), предполагается допустимое совмещение. Однако в отношении инвестиционного налогового вычета отсутствуют указания о запрете для участников СПИК и резидентов особой экономической зоны в Калининградской области, и такое неупоминание способно привести к различной интерпретации воли законодателя.

Кроме федеральных налоговых преференций по налогу на прибыль организаций, НДС, налогу

<sup>29</sup> URL: [audit.gov.ru](http://audit.gov.ru).

<sup>30</sup> Постановление Правительства РФ от 23.09.2019 № 1240 «Об утверждении методики оценки эффективности и мониторинга показателей эффективности территорий опережающего социально-экономического развития, за исключением территорий опережающего социально-экономического развития, созданных на территориях монопрофильных муниципальных образований Российской Федерации (моногородов)».

<sup>31</sup> Статья 286.1 Федерального закона от 27.11.2017 № 335-ФЗ (Федеральным законом от 26.07.2019 № 210-ФЗ в статью были внесены существенные изменения).

<sup>32</sup> Налоговый кодекс РФ допускает также учет расходов, связанных с финансовой поддержкой организаций культуры; данное допущение может расцениваться в качестве возврата к признанию благотворительной деятельности для целей налогообложения, которое существовало до вступления в силу гл. 25 НК РФ.

<sup>33</sup> По данным «КонсультантПлюс», к февралю 2020 г. 40 субъектов РФ приняли необходимые законы.

<sup>34</sup> Федеральный закон от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково»».

<sup>35</sup> Федеральный закон от 29.07.2017 № 216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

В настоящее время создано несколько ИНТЦ — «Воробьевы горы», «Менделеевская долина», «Сириус» и др.

на добычу полезных ископаемых, интерес для инвесторов представляют и льготы по иным налогам. Из всех названных участников проектов и резидентов территорий с особым статусом две категории получили прямые налоговые льготы по налогу на имущество организаций (региональный налог) и земельному налогу (местный налог). Статьи 381 и 395 НК РФ предусматривают полное освобождение от уплаты налогов резидентов особых экономических зон и участников проектов в инновационных центрах «Сколково» и ИНТЦ, остальные налогоплательщики могут получить налоговые льготы на основании законов субъектов РФ либо решений представительных органов местного самоуправления.

Все вышеописанные формы государственной поддержки осложняются тем, что в регулировании задействованы субъекты РФ, что закономерно, поскольку именно региональные бюджеты являются основными получателями платежей по налогу на прибыль организаций (17 из 20 %). В то же время это вносит и дополнительную сложность и непредсказуемость, поскольку субъекты РФ могут менять налоговую ставку в установленном интервале: например, ставка может быть не нулевой, а максимальной — 5 % (в первые пять лет) или 17 % (в последующие пять лет) — либо может меняться год от года. Субъекты РФ ставки могут менять исходя из уровня доходной части своего бюджета, а для хозяйствующих субъектов, реализующих инвестиционные проекты, изменение ставки будет создавать ощутимую неопределенность.

Федеральный законодатель тем не менее предусмотрел две ситуации, которые регулируются исключительно на федеральном уровне: речь идет об участниках проектов в центре «Сколково» и ИНТЦ, для которых установлена нулевая ставка по налогу на прибыль организаций, освобождение от уплаты НДС, льготы по налогу на имущество организаций и земельному налогу. Нулевая ставка по налогу на прибыль организаций относится как к федеральной, так и к региональной части, период ее применения составляет 10 лет и изменению она не подле-

жит. Такие сверхблагоприятные условия объясняются государственной задачей создания новых и новейших информационных технологий, необходимых для развития современной российской экономики.

Правовой статус резидентов инновационного центра «Сколково» и ИНТЦ имеет существенные отличия от иных получателей налоговых преференций: во-первых, резидентство не привязано к территории; во-вторых, нулевые ставки налога на прибыль установлены сразу на 10 лет; в-третьих, не установлен обязательный размер финансовых вложений; в-четвертых субъекты РФ не участвуют в регулировании прав и обязанностей участников этих проектов. Если оценивать налогово-правовой статус организаций, зарегистрированных в «Сколково» и ИНТЦ, то он, безусловно, самый льготный по сравнению с иными получателями налоговых преференций. По данным на сайте управляющей компании «Сколково», количество резидентов превышает 1,5 тыс.<sup>36</sup>, что свидетельствует о востребованности такого преференциального режима.

Выводы:

1. Таким образом, мы видим, что действующее налоговое законодательство предусматривает разнообразный набор экономических стимулов для тех организаций, которые: а) осуществляют инвестирование в значимые для публичного субъекта объекты и виды деятельности на определенной территории; б) модернизируют собственные производственные мощности; в) создают научную продукцию, необходимую для развития российской экономики в современных условиях цифровизации. Вместе с тем оценка положительного воздействия на предпринимательство должна быть соотнесена с теми условиями, запретами и ограничениями, которые установлены для получения налоговой выгоды.

Увеличение объема налоговых преференций сдерживается возможностями конкретных бюджетов и бюджетной системой в целом. «Налоговые расходы» нуждаются в оценке их эффективности. Такая задача поставлена, в част-

<sup>36</sup> По данным Счетной палаты, на апрель 2020 г. общее количество резидентов всех ОЭЗ составляет всего 740 организаций и индивидуальных предпринимателей.

ности, перед всеми субъектами РФ, получающими дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности.

2. Обращение к преференциальному режиму создает сложно просчитываемые риски. Хозяйствующий субъект, принявший решение о ведении предпринимательской деятельности, должен ликвидировать все свои филиалы и иные обособленные подразделения в иных регионах, выйти из всех инвестиционных проектов, из особых экономических зон, исключить возможность реорганизации, закрыть все неразрешенные виды деятельности, и все равно он может оказаться лишенным налоговых преференций по налогу на прибыль организаций, которые являются самыми привлекательными для открытия нового бизнеса. Остаются риски несоблюдения условия о доле доходов в 90 % налоговой базы, а также ошибки в определении момента получения первой прибыли. Сохраняется и угроза наступления неблагоприятных налоговых последствий после утраты статуса резидента на основании решения управляющей компании — в виде начисления налога на прибыль со следующего квартала после утраты ста-

туса резидента и начисления всех иных налогов (налог на имущество организаций, земельный налог), относящихся к соответствующему году, а также соответствующих пеней.

3. Отсутствие уверенности в неизменности условий ведения предпринимательской деятельности, в том числе налоговых условий, является фактором, отрицательно влияющим на привлекательность инвестиционной деятельности. О значимости данного обстоятельства свидетельствует принятие прошедшего широкое обсуждение предпринимательскими кругами в стадии проекта Федерального закона от 01.04.2020 № 69-ФЗ «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации», предусматривающего стабилизационную оговорку, охватывающую и налоговое регулирование. Новый Закон не решает тем не менее многие проблемы, заключение соответствующего соглашения со стабилизационной оговоркой будет доступно далеко не всем хозяйствующим субъектам, реальным и потенциальным резидентам территорий с особым статусом или участникам региональных инвестиционных проектов.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Государственно-правовые основы ускоренного развития Дальнего Востока России : монография / отв. ред. Ю. А. Тихомиров. — М. : ИЗИСП, 2018. — 301 с.
2. Павлов П. В. Оценка эффективности функционирования особых экономических зон: правовое регулирование и экономическое содержание // Административное и муниципальное право. — 2014. — № 6. — С. 520–532.
3. Садчиков М. Н. Налоговый суверенитет: преференциальные налоговые режимы регионального уровня // Налоги. — 2018. — № 3. — С. 16–18.

*Материал поступил в редакцию 27 июля 2020 г.*

## REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Gosudarstvenno-pravovye osnovy uskorenogo razvitiya Dal'nego Vostoka Rossii : monografiya / отв. red. Yu. A. Tihomirov. — M. : IZiSP, 2018. — 301 s.
2. Pavlov P. V. Ocenka effektivnosti funkcionirovaniya osobykh ekonomicheskikh zon: pravovoe regulirovanie i ekonomicheskoe sodержanie // Administrativnoe i municipal'noe pravo. — 2014. — № 6. — S. 520–532.
3. Sadchikov M. N. Nalogovyy suverenitet: preferencial'nye nalogovye rezhimy regional'nogo urovnya // Nalogi. — 2018. — № 3. — S. 16–18.