



Улучшение условий предоставления налоговых льгот в рамках длящихся отношений по государственной поддержке капитальных вложений

Алпатов Павел Станиславович, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», юридическая компания Taxology (Москва, Российская Федерация)
аспирант, юрист; e-mail: alpatov@taxology.ru.

Аннотация

В настоящей статье рассмотрен вопрос о применении вновь введенных инвестиционных льгот к инвестиционным проектам по осуществлению капитальных вложений, которые начались и/или завершились до соответствующего изменения законодательства. Как значимое направление развития государственной налоговой политики, в сфере стимулирования капитальных вложений обозначена необходимость сбалансированного подхода при разрешении этого вопроса. Так, ультраактивное действие менее выгодного предшествующего закона не должно преодолевать последующие нормы, которые обеспечивают наилучшее положение для налогоплательщика. Вместе с тем неограниченный учет прошлых инвестиций для новых льгот также не должен допускаться.

Ключевые слова: налоговые льготы, капитальные вложения, длящиеся правоотношения, обратное действие закона.

Improving the Conditions for the Provision of Tax Benefits in the Framework of Consuming Relations on State Support of Capital Investments

Pavel S. Alpatov, National Research University Higher School of Economics, Legal Company Taxology (Moscow, Russian Federation)
graduate student, lawyer; e-mail: alpatov@taxology.ru.

Abstract

This article discusses the application of newly introduced investment benefits to investment projects for the implementation of capital investments that began and (or) ended to the appropriate change in the legislation. As a significant direction in the development of the state tax policy in the field of stimulating capital investments, the need for a balanced approach is indicated in the resolution of this issue. So, the application of a less favorable previous law should not overcome subsequent norms that provide the best position for the taxpayer. At the same time, unlimited records of past investments for new benefits should also not be allowed.

Keywords: tax benefits, capital investments, consumption of legal relations, the reverse effect of the law.

Введение

Как справедливо отмечает М. В. Андреева, новый налоговый закон в момент приобретения им юридической силы застаёт уже готовые, сложившиеся отношения, регулировавшиеся предшествующим законодательством. Для того чтобы определить, в какой степени новый закон отменяет регулирование, которое действовало в момент складывания таких отношений, необходимо определить временные пределы старых и новых норм¹.

Д. Н. Бахрах приводит следующую классификацию норм о действии закона во времени:

— нормы о юридической силе (определяют даты вступления норм в силу, а значит, и даты отмены старых норм);

¹ Андреева М. В. Действие налогового законодательства во времени: учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2006. С. 32.

— нормы о действии во времени (разрешают временную коллизию «старого» и «нового» регулирования)².

Коллизионные нормы о действии права во времени могут приобретать уникальную специфику в случае их использования в рамках длящихся отношений по инвестиционной деятельности. Характерно, однако, что при высокой проработанности запрета обратной силы ухудшающего законодательства практически без внимания ученого сообщества остался вопрос о временном эффекте благоприятных изменений в части условий налоговых льгот.

В настоящей статье будет рассмотрен вопрос о применении инвестиционных налоговых льгот после начала осуществления капитальных вложений. Действие во времени новых норм о налоговых льготах предлагается рассмотреть в контексте доктрины стабилизации длящихся инвестиционных отношений, которая при определенном прочтении может трактоваться как не допускающая улучшения условий налогообложения в рамках начатого ранее инвестиционного проекта.

Основы действия налогового права во времени

Вопрос о действии во времени правовой нормы хорошо проработан в юридической доктрине. Обобщая устоявшееся понимание темпоральных коллизионных правил, Д. Н. Бахрах выделяет следующие виды действия права:

а) перспективное действие — на факты, возникшие после вступления нормы права в силу и порождающие новые правоотношения;

б) немедленное действие — на факты прошлого и ранее возникшие правоотношения, изменяющие права и обязанности их участников с даты вступления норм права в силу;

в) обратное (ретроспективное) действие — на правоотношения, которые возникли до вступления нормы права в силу: с какой-то более ранней даты или даже с момента их возникновения.

Прекращение действия старой нормы Д. Н. Бахрах обозначает так:

а) норма переживает себя (ультраактивна), если продолжает регулировать отношения, которые возникли на ее основе и после даты вступления в силу новой, то есть после ее формальной отмены;

б) норма немедленно прекращает действие на все отношения, которые ранее регулировала, с даты утраты ею силы;

в) досрочное прекращение старой нормы происходит, когда новое регулирование действует с обратной силой³.

На основе изложенного Д. Н. Бахрах видит следующее соотношение принципов действия норм права во времени.

а) перспективное действие — переживание закона (ультраактивность);

б) немедленное действие — немедленное прекращение;

в) обратное действие — досрочное прекращение⁴.

При этом немедленный принцип считается общим правилом, по которому норма права действует во времени. Фактически немедленное действие означает совпадение периода, когда закон действует, с интервалом времени, в котором тот имеет юридическую силу. Конституционный Суд РФ в связи с этим также отмечает, что придание обратной силы закону во всех случаях является исключительным типом его действия во времени, когда либо в тексте закона содержится специальное указание о таком действии, либо в правовом акте о порядке вступления закона в силу имеется подобная норма (см, например: Определения от 23.04.2015 № 821-О, от 26.03.2019 № 789-О, от 28.09.2017 № 1836-О).

Для налогового законодательства немедленное действие нового закона закреплено в п. 1 ст. 5 НК РФ. Акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Относительно обратной силы налогового закона в ст. 5 НК РФ реализована позиция Конституционного Суда РФ из Постановления от 24.10.1996 № 17-П:

— по смыслу ст. 57 Конституции РФ налогоплательщик гарантирован от обратной силы ухудшающего регулирования;

— однако обратная сила изменений, благоприятных для участников налоговых правоотношений, не противоречит Конституции.

Общий запрет на обратное действие норм, ухудшающих положение участников налоговых правоотношений, установлен в п. 2 ст. 5 НК РФ. Действие изменений, благоприятных для налогоплательщика, по мнению таких специалистов, как И. А. Хаванова и А. А. Копина, зависит от той области налогового законодательства, в которой будут действовать соответствующие изменения:

² Бахрах Д. Н. Конституционные основы действия правовой нормы во времени. Журнал российского права. № 5. М.: Норма, 2003. С. 42.

³ Там же, с. 48.

⁴ Там же, с. 50.

а) «нормы-улучшения» действуют ретроспективно, если об этом прямо написано в законе. Перечень случаев такого улучшения законодательства о налогах и сборах оставлен в п. 4 ст. 5 НК РФ открытым и включает в себя, среди прочего:

- акты, отменяющие налоги, сборы и/или страховые взносы, либо же снижающие размер этих платежей;
- акты, устраняющие обязанности участников налоговых правоотношений;

б) «нормы-гарантии» имеют обратную силу вне зависимости от прямого изъясления воли законодателя (п. 3 ст. 5 НК РФ). Данный вид обратного эффекта нового регулирования затрагивает:

- акты, которые устраняют или смягчают ответственность за правонарушения в сфере налогов и сборов;
- акты, которые устанавливают дополнительные гарантии защиты прав участников налоговых отношений.

Обычно обратное действие нормы налогового права оценивается в юридической литературе негативно, даже если ретроспективный эффект придается изменениям, которые благоприятны для налогоплательщика. Например, А. А. Копина пишет, что неконтролируемое придание «улучшающим» нормам обратной силы может иметь фатальные последствия для бюджета, что не в интересах ни государства, ни налогоплательщика⁵. О. А. Борзунова полагает, что использование новых норм к правоотношениям, которые уже начали действовать или закончились, ведет к засорению НК РФ и умалению его роли как стабильного кодифицированного акта⁶. М. В. Андреева и С. Э. Шевелев считают, что формулировки п. 4 ст. 5 НК РФ фактически наделяют налоговые органы и суды чрезмерно широкой компетенцией в части разрешения за налогоплательщика вопроса о том, каким образом для него будут действовать временные пределы норм налогового законодательства⁷.

В то же время в понимании высших судебных инстанций, по смыслу ст. 57 Конституции РФ, отмена акта о налоговой льготе не может затрагивать длящиеся отношения в связи с поощрением инвестиций, в которые налогоплательщик вступил до введения ухудшающих изменений (Обзор практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов — утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017; постановления Президиума ВАС РФ от 15.05.2007 № 404/07 и от 02.09.2003 № 3562/03 и т. д.). О дльщемся характере инвестиционных отношений в связи с применением налоговых льгот идет речь и в п. 2 ст. 11 НК РФ, где инвестиционный проект определен через комплекс мероприятий по осуществлению вложений в объекты недвижимого и/или движимого имущества, который ограничен по времени и затрачиваемым ресурсам.

Анализ ст. 5 НК РФ позволяет сделать вывод об общем запрете на ретроспективное изменение налогового законодательства — как благоприятствующих налогоплательщику, так и ухудшающих его положение. На акты о налогах и сборах в полной мере может быть распространен приведенный выше вывод Конституционного Суда РФ об исключительном характере обратного действия закона. В случае актов законодательства о налогах и сборах такие исключения определены в п. 3 и 4 ст. 5 НК РФ.

Налоговое законодательство при этом не позволяет вывести напрямую оставшийся принцип действия нормы права во времени из их триумvirата, а именно ультраактивный эффект положения налогового законодательства. Рассматривая вопрос «переживания» налогового закона, К. В. Маслов и А. Н. Костюков оправданно обращают внимание на то, что возможность ультраактивного действия нормы налогового права следует не из буквального содержания НК РФ, а из практики Конституционного Суда РФ. В его решениях неоднократно подчеркивалась недопустимость последующего изменения налогообложения возникшего ранее длящегося правоотношения в худшую для налогоплательщика сторону (см., например: Определения от 01.07.1999 № 110-О, от 09.04.2001 № 82-О, от 07.02.2002 № 37-О, от 08.06.2004 № 229-О).

То есть «переживание закона» развилось за рамками системы налогового законодательства в судебной доктрине. Поэтому есть основания полагать, что ультраактивный эффект изменений, либерализующих предоставление налоговых льгот, не обусловлен соблюдением п. 3 и 4 ст. 5 НК РФ.

М. В. Андреева вслед за С. С. Алексеевым замечает, что немедленное действие налогового законодательства может в ряде случаев приводить к ухудшению условий ранее возникших правоотношений. Тогда в виде исключения действует принцип перспективного (ультраактивного) действия налогового законодательства⁸.

Распространение такой трактовки на введение новых налоговых норм означает, что их действие во времени будет прямо зависеть от их влияния на налогоплательщика. Такой подход к регулированию лежит в основе п. 2–4 ст. 5 НК РФ.

Таким образом, ст. 5 НК РФ и ст. 57 Конституции РФ в трактовке органов судебного нормоконтроля позволяют аргументировать два подхода к действию во времени положительных для инвесторов изменений условий налоговых льгот:

⁵ *Хаванова И. А.* Указ. соч. С. 37; *Копина А. А.* Обратная сила актов законодательства о налогах и сборах: критический анализ судебной практики. *Налоги*, 2019. № 6. С. 6.

⁶ *Борзунова О. А.* История кодификации налогового законодательства России. *Налоги*, 2010. № 5. С. 28.

⁷ *Шевелев С. Э.* Принцип действия налоговой нормы во времени: проблемы применения и значение для инвестиционной привлекательности России. *Закон*, 2012. № 12. С. 188; *Андреева М. В.* Указ. соч. С. 47.

⁸ См., например: *Алексеев С. С.* Право. Азбука. Теория. Философия: опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. С. 385; *Андреева М. В.* Указ. соч. С. 65.

а) новые налоговые льготы в рамках длящихся правоотношений действуют с обратной силой, в связи с чем для их распространения на начатые ранее инвестиции должно быть прямо указано в законе (п. 4 ст. 5 НК РФ);

б) регулирование длящихся правоотношений основано не столько на запрете обратной силы закона, сколько на принципе «переживания закона» в случае, если действовавший на момент возникновения длящегося правоотношения режим деятельности был более выгоден для инвестора, чем установленный в дальнейшем.

При этом согласно п. 2 ст. 56 НК РФ налогоплательщик в общем случае вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов. Однако факт неучета налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде. В частности, право на льготу за истекший налоговый период может быть реализовано в уточненной налоговой декларации (п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57)⁹.

По оправданному замечанию А. В. Демина, использование налоговой льготы может относиться к обязанности налогоплательщика в случаях, когда законодатель прямо ограничивает налогоплательщика в праве досрочно отказаться от применения налоговой льготы, в том числе когда о ее применении налогоплательщик заявлял ранее. Общим правилом, таким образом, является свобода изменения решения о налоговой льготе¹⁰. Частным следствием диспозитивной природы реализации права на налоговую льготу является возможность налогоплательщика выбрать основание льготирования. Среди прочего, права налогоплательщика по п. 2 ст. 56 НК РФ подразумевают возможность выбрать ту льготу, которая для него более выгодна — «старая» или «новая».

В связи с этим п. 4 ст. 5 НК РФ не может толковаться как обязывающий налогоплательщика пользоваться льготами, которые действовали на момент начала длящихся отношений по реализации инвестиционного проекта. У налогоплательщика-инвестора по общему правилу должна быть возможность на свое усмотрение выбрать оптимальный режим налогообложения. Стоит согласиться со словами С. Э. Шевелева:

«Поскольку признание нового налогового регулирования ухудшающим положение налогоплательщика зависит от индивидуальных особенностей его экономического положения, за налогоплательщиком следует признать право выбора между применением новой налоговой нормы и сохранением прежнего налогового режима, являющегося персонально для него более благоприятным и гарантируемого ему конституционными принципами действия налоговой нормы во времени. При этом основанные на положениях Конституции РФ особенности статуса налогоплательщика предполагают упрощенный (уведомительный) порядок реализации налогоплательщиком такого права»¹¹.

Право налогоплательщика выбирать основание для использования налоговой льготы по одному и тому же налогу подтверждается практикой Минфина России. Например, из Письма от 28.10.2019 № 03-03-06/1/82751 следует, что если налогоплательщик одновременно отвечает критериям применения пониженных ставок налога на прибыль организаций, установленных для резидентов ОЭЗ и участников специальных инвестиционных контрактов (далее — СПИК), то налогоплательщик обязан самостоятельно определить основание применения пониженных ставок для уплаты налога на прибыль организаций, которое должно быть неизменным в течение налогового периода.

Относительно регионального законодательства о налоговых льготах в Письме Комитета финансов г. Санкт-Петербург от 30.11.2018 № 01-02-26448/18-0-1 также говорится, что при наличии у организации права на применение льгот по налогу на прибыль организаций по нескольким основаниям налоговая льгота предоставляется по одному из оснований по выбору организации.

Диспозитивность в поведении налогоплательщика по изменению оснований применения льгот косвенно выражена в Определении Верховного Суда РФ от 24.11.2021 № 310-ЭС21-11695. В деле о применении инвестиционного соглашения с Воронежской областью судья допустил право налогоплательщика выбрать между исключением движимого имущества из объекта налогообложения и применением предусмотренных ранее льгот по налогу на имущество, основываясь в первую очередь на собственном соображении о том, какая из редакций налогового законодательства является для инвестора более выгодной.

Зачастую законодатель прямо или косвенно ограничивает переход из одного льготного режима в другой. Например, согласно п. 5 ст. 288.2 НК РФ основанием для восстановления налога на прибыль, который не был уплачен в связи с использованием льгот по РИП, является неполное исполнение обязательств по капитальным затратам, установленным инвестиционной декларацией (то есть, документом, который подается на стадии включения в реестр РИП, где инвестор сообщает прогнозные показатели проекта).

В то же время выполнивший обязательства в части капитальных вложений участник РИП вправе добровольно и без ограничений отказаться от своего статуса в порядке пп. 1 п. 4 ст. 25.12 НК РФ, не восстанавливая экономленный налог. Напротив, участникам СПИК и соглашения о защите и поощрении капиталовложений (далее — СЗПК)

⁹ О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «Консультант Плюс».

¹⁰ Демин А. В. Диспозитивность в налоговом праве: монография. М.: Проспект, 2018. С. 45.

¹¹ Шевелев С. Э. Указ. соч. № 12. С. 187.

в общем случае не предоставлено право прекращения своих соглашений в одностороннем порядке. Инициировать прекращение соглашений можно только в случаях, прямо перечисленных в законодательстве. В противном случае последует расторжение по иску публичного образования или отказ последнего от СЗПК и/или СПИК означает для инвестора восстановление сумм налогов, которые не были уплачены в связи с применением налоговых вычетов по СЗПК и пониженных ставок налога на прибыль для СПИК (п. 4 ст. 25.17, п. 4 ст. 284.9 НК РФ соответственно).

Оценка последствий изменения законодательства о налоговых льготах для инвестора как участника длящихся правоотношений

В работах А. А. Копиной, С. Э. Шевелева и других специалистов в области налогового права подчеркивается затруднительность установления факта ухудшения или улучшения положения налогоплательщика в результате изменения закона при отсутствии явных признаков ухудшения или улучшения регулирования¹². Конституционный Суд РФ при этом отмечает, что оценка улучшения или ухудшения положения налогоплательщика должна производиться в каждом случае на основании проверки результатов экономической деятельности конкретного налогоплательщика (Определение от 03.07.2007 № 747-О-О).

Кроме решения вопроса о последствиях изменения налогового законодательства, неоднозначным является определение того времени в прошлом, с которым будут сопоставлены новые нормы. Как пишет И. А. Хаванова, оценка обратной силы налогового закона предполагает сопоставление состояний, урегулированных правом, в привязке к периодам времени. При этом автор обращает внимание на отсутствие эталонного периода в прошлом, универсально применимого к любой ситуации изменения сложившегося ранее режима правоотношения¹³.

«Стабилизационные оговорки» на данный момент предусмотрены в пп. 4.1–4.5 ст. 5 НК РФ для участников СПИК, резидентов территорий опережающего развития (далее — ТОР), участников соглашений о защите и поощрении капиталовложений, ряда иных субъектов инвестиционной деятельности. Гарантия неизменности регулирования, как правило, действует на протяжении срока инвестиционного договора, где обычно напрямую перечислены не подлежащие изменению нормы. Тем самым обеспечивается необходимая конкретизация запрета обратной силы. Формализация упрощает выбор норм, которые применимы к налоговому правоотношению.

Как правило, «стабилизационная оговорка» предоставляется только в отношении мер государственной поддержки для категорий хозяйствующих субъектов, прямо названных в ст. 5 НК РФ. При этом в большинстве случаев законодательство не допускает применение измененных условий «замороженных» налоговых льгот, вне зависимости от благоприятности последующего регулирования.

Определенное исключение сделано в п. 4.3 ст. 5 НК РФ для участников СЗПК. В их случае «стабилизационная оговорка» не распространяется на последующие акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающих налоговые льготы по налогу на имущество организаций, транспортному и земельному налогам, условия и сроки применения и прекращения действия указанных льгот.

Минфин России толкует п. 4.2 ст. 5 НК РФ как основание для ограничения действия новых норм о налоговых льготах, которые благоприятны для инвестора и при этом приняты после приобретения им статуса резидента ТОР, СПВ¹⁴, АЗ РФ¹⁵. Например, до 2021 г. резиденты ТОР и СПВ могли применять пониженные ставки по ст. 284.4 НК РФ исключительно ко всей своей прибыли и только тогда, когда доля доходов от реализации соответствующего соглашения об осуществлении деятельности составляла не менее 90 % валового дохода налогоплательщика.

Позднее стало возможно не выполнять условие о 90 % дохода и использовать налоговые льготы к отдельной прибыли от деятельности в ТОР, СПВ. Однако Минфин России истолковал ст. 5 и 284.4 НК РФ таким образом, что, если налогоплательщик — резидент ТОР — до 2021 г. уже применил пониженные ставки ко всей прибыли в соответствии с предшествующей редакцией ст. 284.4 НК РФ, он не вправе применять пониженную ставку налога на прибыль к отдельной налоговой базе и утрачивает право на льготу при невыполнении критерия 90 % дохода (см., например: письма от 16.05.2022 № 03-03-06/1/44441, от 07.12.2021 № 03-03-06/1/99331).

При этом существует ряд более ранних разъяснений о «стабилизационной оговорке» для участников СПИК. Хотя гарантии неизменного регулирования в рамках СПИК сформулированы в п. 4.1 ст. 5 НК РФ в целом аналогичным образом, что и в п. 4.2 ст. 5 НК РФ, Минфин России неоднократно обращал внимание на необходимость ухудшения условий инвестиционного проекта для того, чтобы положения п. 4.1 ст. 5 НК РФ о стабильности налогообложения действовали в конкретной ситуации (см., например, письма от 22.01.2019 № 03-07-11/3067, от 14.08.2017 № 03-05-05-01/51958).

В других спорах начало длящихся инвестиционных отношений для целей налоговых льгот также отождествляется с возникновением специального административного статуса у налогоплательщика-инвестора. Так, в деле

¹² Копина А. А. Указ. соч. С. 5; Шевелев С. Э. Указ. соч. С. 183.

¹³ Хаванова И. А. Обратная сила налоговых законов и идеалы предсказуемости права. Финансовое право, 2017. № 3. С. 36.

¹⁴ СПВ — свободный порт Владивосток.

¹⁵ АЗ РФ — Арктическая зона Российской Федерации.

А78-14744/2019 налогоплательщик получил в 2014 г. статус участника регионального инвестиционного проекта (далее — РИП) и пользовался льготой по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ) согласно ст. 342.3 НК РФ. Для целей применения льготы инвестором были заявлены в том числе инвестиции за 2008–2013 гг., когда законодательство о РИП еще не действовало. Налоговый орган оспорил отнесение к РИП вложений, которые имели место до включения налогоплательщика в реестр участников РИП.

Налоговый орган посчитал неправомерным неограниченное по временной глубине отнесение инвестиций к РИП. Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 26.10.2022 пришел к заключению, что к РИП по общему правилу могут быть отнесены лишь те капитальные затраты, которые были понесены с момента включения инвестора в реестр участников РИП. Затраты, произведенные раньше момента получения статуса участника РИП, к соответствующему проекту отнесены быть не могут. При этом судьи особо подчеркнули учет инвестором вложений, которые были осуществлены ранее вступления в силу норм о соответствующих льготах.

Другим подходом к решению вопроса о моменте складывания стабилизируемых отношений в части прав на налоговые льготы является гарантирование неизменности регулирования с момента начала осуществления фактических затрат. Определение момента возникновения длящихся отношений на дату начала финансирования инвестиционного проекта отражено в Определении Верховного Суда РФ от 24.11.2021 № 310-ЭС21-11695:

«Ожидания налогоплательщиков-инвесторов относительно налоговой выгоды, которая может быть получена ими по окончании реализации инвестиционного проекта в результате применения соответствующих льгот, формируются на момент начала осуществления инвестиций. В связи с этим равенство прав инвесторов по общему правилу достигается при применении одинаковых условий предоставления льгот к налогоплательщикам, которые приступили к осуществлению инвестиций и реализовали инвестиционный проект в надлежащие сроки».

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 20.01.2021 по делу № А42-8255/2018 суд посчитал правомерным включение в соглашение с регионом объектов, которые были введены в эксплуатацию до установления в регионе процедуры заключения таких соглашений. Суд отметил, что момент начала инвестиционного проекта должен определяться на дату осуществления первых мероприятий по его реализации, а не на день заключения инвестиционного договора.

В то же время признаком инвестиционного проекта согласно п. 2 ст. 11 НК РФ является осуществление вложений в комплекс имущества в целях получения дохода или достижения иной полезной цели. То есть основной задачей инвестиционного проекта по налоговому законодательству является создание объекта основных средств. После ввода в эксплуатацию инвестиционного проекта возникают те облагаемые объекты, без которых налоговые льготы будет не к чему применить. В первую очередь речь идет о балансовой стоимости амортизируемого имущества и налогооблагаемой прибыли. В связи с этим подавляющее большинство инвестиционных льгот предоставляются по налогу на прибыль и/или налогу на имущество. Определение же момента возникновения длящихся отношений до наступления момента формирования первоначальной стоимости объектов инвестирования означало бы применение налоговых льгот к незавершенным инвестициям, которое не формирует ни объект налога на имущество, ни объект налога на прибыль.

Вывод о возникновении отношений по использованию пониженной ставки налога на прибыль с даты ввода имущества в эксплуатацию выражен в Определении Верховного Суда РФ от 20.09.2021 № 305-ЭС21-11548:

«С учетом целевого предназначения льготы, как направленной на частичное освобождение от налогообложения прибыли, полученной от использования вновь построенных объектов, и приведенных положений правил бухгалтерского учета, для целей применения пониженной ставки налога значение в рассматриваемом случае должны иметь завершённые капитальные вложения, которые отражаются в бухгалтерском учете по окончании строительства соответствующих объектов, пригодных к эксплуатации и принятых в связи с этим к учету в качестве основных средств, а не затраты налогоплательщика, формирующие незавершённое строительство».

Наконец, в качестве момента, после которого новые нормы о налоговых льготах не действуют в длящемся инвестиционном отношении, можно назвать момент, когда налоговая льгота заявляется инвестором впервые. Налоговые декларации согласно ст. 80 и 81 НК РФ являются заявлениями налогоплательщика, где среди прочего содержатся сведения о реализации права на использование налоговых льгот. Верховный Суд РФ в Определении от 18.09.2018 № 304-КГ18-5513 отмечает, что вопрос о предоставлении налоговой льготы решается по результатам налоговой проверки. С. Э. Шевелев в связи с этим пишет о действии в рамках длящегося правоотношения юридической гарантии стабильного налогообложения в пределах заранее установленного государством срока, на который в соответствии с волеизъявлением законодателя предоставлены преимущества для налогоплательщиков¹⁶.

Вопрос о моменте возникновения длящегося правоотношения влияет на решение вопроса о том, будет ли регулирование налоговых льгот являться последующим в условиях конкретного длящегося правоотношения. Этот момент задает в каждом конкретном случае некий эталон, с которым будет сопоставляться дальнейшее нормативное регулирование при ответе на вопрос, было ли законодательство об инвестиционных налоговых льготах ухудшено

¹⁶ Шевелев С. Э. Принцип действия налоговой нормы во времени: проблемы применения и значение для инвестиционной привлекательности России. Закон, 2012. № 12. С. 180.

или же, напротив, изменилось для налогоплательщика в благоприятном направлении. Принципиальный характер данный вопрос приобретает в случае трактовки ст. 5 НК РФ и ст. 57 Конституции РФ как устанавливающих «переживание» закона по признаку качественного результата законодательных поправок для конкретного налогоплательщика, когда ультраактивность нормы налогового права не имеет места в случае улучшающих или нейтральных изменений в правовом режиме той или иной налоговой льготы.

Однако действующее налоговое законодательство не устанавливает ясных правил как в части оценки улучшения/ухудшения регулирования, так и для определения момента, определяющего редакцию законодательства о налогах и сборах с ультраактивным эффектом. В практике правоприменения можно встретить сразу несколько подходов к определению момента, на который должно стабилизироваться налогообложение длящегося инвестиционного отношения, в том числе в части налоговых льгот. Разброс в толкованиях, который виден в практике судов и финансовых органов, иллюстрирует проблему фрагментации режимов государственной налоговой поддержки капитальных вложений.

В нынешних условиях регулирования до момента, когда законодательство о налоговых льготах инвесторам будет систематизировано, вопрос о моменте, на который должны стабилизироваться длящиеся отношения по осуществлению капитальных вложений, подлежит разрешению применительно к каждой конкретной налоговой преференции в отдельности.

Аналогичная позиция высказана в недавней работе Е. А. Лысенко и А. И. Микулина применительно к РИП. Авторы отмечали, что позиция из Определения Верховного Суда РФ от 20.09.2021 № 305-ЭС21-11548 не может быть распространена на исполнение обязательств по осуществлению капитальных вложений в рамках реализации РИП. В понимании авторов истолкованная Верховным Судом РФ норма о региональной льготе по налогу на прибыль была сформулирована таким образом, что соответствующие отношения государства и инвестора должны были возникать в момент ввода объектов основных средств в эксплуатацию. В случае же норм о РИП по общим правилам пп. 4 и 4.1 п. 1, п. 3 ст. 25.8 НК РФ во внимание принимаются фактические незавершенные затраты¹⁷.

Минфин России недавно в части определения объема капитальных вложений для РИП в Письме от 18.05.2023 № 03-03-06/1/45228 также разъяснил, что возникновение расходов по приобретению и/или созданию амортизируемого имущества и их признание при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций различны во времени, следовательно, капитальные вложения считаются осуществленными в том отчетном (налоговом) периоде, в котором возникает сам факт возникновения расходов по приобретению и/или созданию амортизируемого имущества.

Поскольку ключевое обязательство участника РИП состоит в осуществлении вложений согласно заданному в инвестиционной декларации графику, то и стабилизация отношений по предоставлению налоговых льгот должна происходить на момент включения участника РИП в государственный реестр, в самом начале его инвестиционной деятельности. Изложенный пример иллюстрирует уникальность решения даже такого вопроса, ответ на который является предваряющим сущностное рассмотрение обратного действия норм о новых налоговых льготах в рамках длящегося инвестиционного отношения.

Вопрос о действии новых налоговых льгот в практике правоприменения

Несколько иная трактовка возможности применения новых налоговых льгот в связи с осуществлением вложений ранее следует из логики Верховного Суда, который Решением от 19.02.2020 № АКПИ19-935 отказал в удовлетворении заявления о частичном оспаривании Письма ФНС России от 28.05.2019 № БС-4-11/10247@. Оспариваемое письмо содержало нормативное толкование изменений 2018 г. в регулировании пониженных тарифов страховых взносов для резидентов ТОР. Законодательные новеллы вводили обязательное применение пониженных тарифов только к новым рабочим местам, в то время как ранее законодательством не исключалось использование этой льготы ко всем штатным единицам, в том числе созданным до заключения соответствующего соглашения об осуществлении деятельности.

В комментируемом решении Верховный Суд РФ подчеркнул, среди прочего, недопустимость неравенства между резидентами ТОР в силу разнообразия проектов, которые могут предполагать как начало новой деятельности, так и модернизацию уже работающего производства. Вновь созданные инвесторы, реализующие новый проект, будут уязвимее резидентов, которые уже осуществляют деятельность и получают льготы вне связи с новыми инвестициями.

При этом выбранные нормы о налоговых льготах должны иметь юридическую силу в один и тот же момент времени. Например, в Определении Верховного Суда РФ от 17.12.2015 № 307-КГ15-13106 рассмотрен спор инвестора с налоговым органом, возникший из-за совмещения налогоплательщиком разных редакций закона субъекта РФ о налоге на имущество. Инвестор в 2006 г. заключил соглашение с Калужской областью, которая начиная с 2010 г.

¹⁷ Лысенко Е. Д., Микулин А. И. Осуществленные и завершенные капитальные вложения: разграничение терминов. Налоговед, 2023. № 2. С. 44.

продлила срок освобождения от налога на имущество по инвестиционным договорам с 3 до 12 лет, введя при этом срок окончания вложений не более 3 лет. Налогоплательщик посчитал, что продление освобождения применяется к нему, поскольку впервые освобождение от налога на имущество заявлено в 2010 г., после вступления в силу нового срока льготы. Требование же успеть реализовать инвестиционный проект за 3 года не применено заявителем, который посчитал данную норму ухудшением регулирования длящегося отношения.

Налоговый орган, в свою очередь, посчитал неправомерным такое смешение режимов поддержки. Верховный Суд РФ согласился с налоговым органом и не принял дело к рассмотрению (Определением от 17.12.2015 № 307-КГ15-13106):

«Действующим законодательством не предусмотрено одновременное применение разных редакций одного Закона, в том числе и одновременного применения частичных положений, установленных разными редакциями одного Закона, относительно условий, с выполнением которых связано возникновение права на применение льготы. Действующие в тот или иной период редакции Закона № 263-ОЗ предусматривали освобождение от налогообложения имущества при соблюдении той совокупности критериев, необходимых для применения налоговой льготы, которая установлена конкретной редакцией этого Закона, действующей в определенный период».

На примере последнего спора заметно, что условия налоговых льгот не являются разобщенными положениями законодательства, но применяются в комплексе друг с другом как элементы одного правового режима поощрения инвестиций. Так, в Обзоре практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов (утвержден Президиумом Верховного Суда РФ от 12.07.2017) подчеркивается, что инвестиционная налоговая льгота определяет правовой режим предпринимательской деятельности в РФ, который отличается от общеустановленного.

Представляется, что элементы правового режима налоговой льготы могут быть также определены через всю совокупность требований к субъекту льготы, объекту инвестирования, к предельному размеру бюджетных доходов, выпадающих в результате применения инвестиционных преференций, к необходимой отчетности и т. д. Для перехода от применения ранее заявляемой налоговой льготы, использованной не до конца, к новому механизму поддержки, зачастую необходимо отказаться от всех достоинств предшествующего режима налогового стимулирования наряду с их недостатками.

В судебной практике также есть примеры, когда улучшающие акты о регулировании налоговых льгот распространялись на длящиеся правоотношения, возникшие до их вступления в силу. Например, в Определении Конституционного Суда РФ от 28.06.2012 № 1250-О рассмотрены требования инвестора с иностранным участием, который на протяжении 3 лет с момента регистрации применял освобождение от налога на имущество по региональному законодательству для вновь созданных организаций с иностранным капиталом. В 2009 г. срок действия этой льготы был продлен до 5 лет. В связи с этим заявитель применил освобождение также в 2009 и 2010 гг., однако налоговый орган, а в дальнейшем и суд не согласились с правомерностью использования льготы.

Конституционный Суд РФ сослался на исключительный характер обратного действия налогового закона. В рассматриваемой ситуации юридически значимым фактом для применения налоговых льгот была государственная регистрация иностранного инвестора в регионе. Именно с этого момента возникают правоотношения, на которые распространяется оспариваемое правовое регулирование, предусматривающее освобождение организаций с иностранными инвестициями, реализующих инвестиционные проекты в Республике Башкортостан, от уплаты налога на имущество организаций.

В Постановлении Седьмого арбитражного апелляционного суда от 31.07.2018 по делу № А45-6908/2018 рассмотрен спор о применении льготы по налогу на прибыль для участников одобренных инвестиционных проектов Новосибирской области. Преференция была введена в декабре 2016 г., тогда же заявитель согласовал осуществление капитальных вложений с субъектом РФ. Льгота была использована в отношении всей прибыли предприятия за налоговый период, с чем не согласился налоговый орган. Проверяющие настаивали, что ставка действует только в отношении операций, совершенных после приобретения соответствующего статуса. Согласившись с инвестором, суд опирался на п. 4 ст. 5 НК РФ и исходил из того, что соответствующий региональный закон был введен в действие с 01.01.2016. Таким образом, суд рассмотрел не применение льготы к прошлым периодам и не использование дополнительных периодов предоставления поддержки по окончании изначального срока ее действия, но рассмотрел длящиеся налоговые отношения через призму п. 4 ст. 5 НК РФ.

В практике правоприменения есть случаи, когда суд не допускал применение новых налоговых льгот к инвестиционным проектам, которые были завершены до момента введения мер поддержки. Например, в Постановлении ФАС Центрального округа от 08.05.2013 по делу № А68-6929/2012 и Постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 26.04.2017 по делу № А68-9545/2015 налогоплательщики в 2011 г. заявили пониженную ставку налога на имущество (Тульская область) по объектам основных средств, которые были завершены в 2010 г. Суды посчитали неправомерным использование пониженных ставок налога на имущество, если те используются в отношении объектов, ввод в эксплуатацию которых произошел до принятия закона о соответствующей льготе. То есть данная практика выражает идею о том, что длящиеся инвестиционные отношения стабилизируются в момент

ввода имущества в эксплуатацию, после которого изменение льготного режима налогообложения на более новый и выгодный будет не возможно.

Обратная трактовка законодательства выражена в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 26.07.2022 по делу № А40-176960/2020, рассмотрено применение региональной пониженной ставки налога на прибыль, установленной с 2015 г. с момента ввода в эксплуатацию капитальных вложений на определенную сумму. Инвестиции на такую необходимую сумму были завершены в 2014 г. По мнению налогового органа, льгота не могла распространяться на основные средства, принятые к учету до вступления в силу акта законодательства, вводящего рассматриваемую льготу. Однако суд поддержал налогоплательщика и подчеркнул, что юридические факты не могут быть урегулированы нормой права, однако последняя может определять то, каким образом от такого факта зависит соответствующее правоотношение. Поскольку в региональном законе не был указан конкретный год, в котором должен быть произведен ввод в эксплуатацию имущества, то льгота могла применяться ко вложениям, завершенным ранее 2015 г.

Ранее аналогичная позиция неоднократно озвучивалась судами по аналогичным льготам для инвесторов разных регионов (см., например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.06.2017 по делу № А41-42230/16, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 19.11.2015 по делу № А41-16573/15).

Заключение

Анализ ст. 5 и 56 НК РФ с учетом конституционного режима стабильности условий поддержки инвестиционной деятельности позволяет найти аргументы одновременно в поддержку двух подходов к решению вопроса о последующем улучшении условий предоставления налоговых льгот применительно к длящимся инвестиционным отношениям, которые формировались при менее благоприятном регулировании:

1. И увеличение, и уменьшение налоговой нагрузки на инвесторов является введением налогового закона с обратной силой; случаи благоприятного изменения законодательства с обратной силой ограничены согласно п. 3 и 4 ст. 5 НК РФ, по общему же правилу худшее предшествующее регулирование «переживает» нормы даже улучшающего закона.

2. Запрет обратной силы по смыслу п. 2 ст. 5 НК РФ направлен преимущественно против ухудшения положения налогоплательщиков в рамках длящихся отношений, а потому обязательным квалифицирующим признаком для применения законодательства с ультраактивным эффектом будет неблагоприятность изменений; благоприятные поправки в акты законодательства о налоговых льготах действуют для инвесторов в общем порядке.

При этом первая позиция на данный момент является преобладающей и высказывается такими авторами, как М. А. Андреева, А. А. Копина и рядом других специалистов. Подобный подход не является бесспорным, поскольку противоречит началу добровольности применения права на налоговые льготы. Справедливым является замечание А. В. Демина, согласно которому ограничение на смену льготного режима налогообложения должно быть прямо зафиксировано в законе. Смысл п. 2 ст. 56 НК РФ предопределяет общую допустимость ретроспективного эффекта норм, улучшающих режим предоставления налоговых льгот в рамках длящихся инвестиционных отношений. Поскольку отказ или приостановление использования льготы, как правило, осуществляются налогоплательщиком свободно, то такая же свобода была бы оправданной в ситуации изменения оснований применения таких льгот.

В то же время дифференцированный подход к определению действия во времени, который зависит от благоприятности нового закона для инвестора, всегда будет требовать ответа на вопрос о том моменте, на который возникает длящееся правоотношение и в сравнении с которым делается вывод об улучшающем или ухудшающем характере новых актов об инвестиционных налоговых льготах. Анализ действующего законодательства и актуального правоприменения позволяет независимо от конкретного случая выбирать из трех следующих подходов:

- с даты начала фактического осуществления затрат по инвестиционному проекту;
- с даты присвоения преференциального статуса инвестора для целей административного регулирования поддержки инвестиционной деятельности;
- с даты ввода объектов инвестирования в эксплуатацию.

Действие во времени норм об инвестиционных налоговых льготах по принципу ухудшения или улучшения положения налогоплательщика, таким образом, в актуальных условиях российского регулирования требовать будет ответа на вопрос, решение которого будет разным для каждой конкретной налоговой льготы, а зачастую и вовсе неразрешимого.

Представляется необходимым отыскание баланса между распространением новых инвестиционных льгот на длящиеся правоотношения и потребностью в упорядоченности правового режима поддержки инвестиционной деятельности, а также предсказуемостью и эффективностью в части формирования бюджетных доходов. Хотя реализация диспозитивных начал в рамках налоговых льгот имеет бесспорное значение, однако обратная сила благоприятных для налогоплательщика норм вряд ли должна иметь неограниченный характер.

Литература

1. *Алексеев С. С.* Право. Азбука. Теория. Философия: опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. 712 с.
2. *Андреева М. В.* Действие налогового законодательства во времени: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. 222 с.
3. *Бахрах Д. Н.* Конституционные основы действия правовой нормы во времени. Журнал российского права. № 5. М.: Норма, 2003. С. 40–53.
4. *Борзунова О. А.* История кодификации налогового законодательства России. Налоги, 2010. № 5. С. 25–29.
5. *Демин А. В.* Диспозитивность в налоговом праве: монография. М.: Проспект, 2018. 184 с.
6. *Копина А. А.* Обратная сила актов законодательства о налогах и сборах: критический анализ судебной практики. Налоги, 2019. № 6. С. 3–7.
7. *Костюков А. Н., Маслов К. В.* Действие налогового закона во времени и Конституция Российской Федерации. Конституционное и муниципальное право, 2012. № 2. С. 67–70.
8. *Комягин Д. Л.* Бюджетные инвестиции: публичный расход или трансформация казны? Реформы и право, 2014. № 4. С. 20–24.
9. *Леднева Ю. В.* «Стабилизационная оговорка» в налоговом праве. Финансовое право, 2020. № 6. С. 18–22.
10. *Лысенко Е. Д., Микулин А. И.* Осуществленные и завершенные капитальные вложения: разграничение терминов. Налоговед, 2023. № 2. С. 35–45.
11. *Овсянников С. В., Шевелева Н. А.* Соглашения налогоплательщиков об осуществлении деятельности на территориях с особым статусом: правовая природа и налоговые последствия. Финансовое право, 2020. № 7. С. 31–41.
12. *Хаванова И. А.* Обратная сила налоговых законов и идеалы предсказуемости права. Финансовое право, 2017. № 3. С. 34–38.
13. *Шевелев С. Э.* Принцип действия налоговой нормы во времени: проблемы применения и значение для инвестиционной привлекательности России. Закон, 2012. № 12. С. 177–188.

References

1. Alekseev, S. S. Law. ABC. Theory. Philosophy. Experience of a comprehensive study [Pravo. Azbuka. Teorija. Filosofija. Opyt kompleksnogo issledovanija]. M.: Statute, 1999. 712 p.
2. Andreeva, M. V. The action of tax legislation in time: A PhD Thesis in Law [Dejstvie nalogovogo zakonodatel'stva vo vremeni: Dis. ... kand. jurid. nauk]. M., 2004. 222 p.
3. Bahrakh, D. N. The constitutional basis of the action of the legal norm in time [Konstitucionnye osnovy dejstvija pravovoj normy vo vremeni]. Journal of Russian Law [Zhurnal rossijskogo prava]. M.: Norma, 2003, No. 5. Pp. 40–53.
4. Borzunova, O. A. The history of the codification of tax legislation of Russia [Istorija kodifikacii nalogovogo zakonodatel'stva Rossii]. Taxes [Nalogi]. 2010. No. 5. Pp. 25–29.
5. Demin, A. V. Dispositiveness in tax law: Monograph [Dispozitivnost' v nalogovom prave: monografija]. M.: Prospekt, 2018. 184 p.
6. Kopina, A. A. The retroactive force of acts of legislation on taxes and fees: a critical analysis of judicial practice [Obratnaja sila aktov zakonodatel'stva o nalogah i sborah: kriticheskiy analiz sudebnoj praktiki]. Taxes [Nalogi]. 2019. No. 6. Pp. 3–7. URL: <https://doi.org/10.18572/1999-4796-2019-6-3-7> (дата обращения: 10.06.2023).
7. Kostyukov, A. N., Maslov, K. V. The action of the tax law in the time and the Constitution of the Russian Federation [Dejstvie nalogovogo zakona vo vremeni i Konstitucija Rossijskoj Federacii]. Constitutional and municipal law [Konstitucionnoe i municipal'noe pravo], 2012. No. 2. Pp. 67–70.
8. Komyagin, D. L. Budget investments: public expense or transformation of the treasury? [Bjuzhetnye investicii: publicznyj rashod ili transformacija kazny?]. Reforms and Law [Reformy i pravo]. 2014. No. 4. Pp. 20–24.
9. Ledneva, Yu. V. "Stabilization reservation" in tax law ["Stabilizacionnaja ogovorka" v nalogovom prave]. Financial Law [Finansovoe pravo]. 2020. No. 6. Pp. 18–22. URL: <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2020-6-18-22> (дата обращения: 10.06.2023).
10. Lysenko, E. D., Mikulin, A. I. Carried and completed capital investments: distinction between terms [Osushhestvlennye i zavershennye kapital'nye vlozhenija: razgranichenie terminov]. Nalogoved, 2023. No. 2. Pp. 35–45.
11. Ovsyannikov, S. V., Sheveleva, N. A. Agreements of taxpayers on the implementation of activities in territories with special status: legal nature and tax consequences [Soglashenija nalogoplatel'shnikov ob osushhestvlenii dejatel'nosti na territorijah s osobym statusom: pravovaja priroda i nalogovye posledstvija]. Financial Law [Finansovoe pravo]. 2020. No. 7. Pp. 31–41. URL: <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2020-7-31-41> (дата обращения: 10.06.2023).
12. Khavanova, I. A. The reverse force of tax laws and the ideals of the predictability of law [Obratnaja sila nalogovyh zakonov i idealy predskazuemosti prava]. Financial Law [Finansovoe pravo]. 2017. No. 3. Pp. 34–38.
13. Shevelev, S. E. The principle of the tax norm in time: problems of application and significance for the investment attractiveness of Russia [Princip dejstvija nalogovoj normy vo vremeni: problemy primenenija i znachenie dlja investicionnoj privlekatel'nosti Rossii]. Statute [Zakon]. 2012. No. 12. Pp. 177–188.