

О НАЛОГОВОЙ ПРАВОСУБЪЕКТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ-РЕЗИДЕНТОВ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ СВОЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НА ТЕРРИТОРИЯХ ОСОБЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОН

Пименов С.Д.¹

Ключевые слова: налоговое резидентство организаций, особые экономические зоны, зоны опережающего развития, резиденты ОЭЗ/ОР, налоговые льготы.

Аннотация

Цель работы: в статье исследуются особенности налогообложения организаций, функционирующих в особых экономических зонах, зонах опережающего развития и промышленных кластерах в России.

Метод исследования: сравнительно-правовой анализ российского законодательства и судебной практики особых экономических зон.

Результат исследования: анализируются налоговые льготы и преференции, доступные резидентам этих зон, и выявляются проблемы, возникающие при их применении, включая нечеткое законодательное регулирование, непоследовательную практику налоговых органов и отсутствие четких критериев определения принадлежности к ОЭЗ, ОР и ПК. Общие принципы налогового регулирования ОЭЗ иллюстрируются конкретными примерами из законодательства и судебной практики. Анализируются изменения в законодательстве и их влияние на резидентов ОЭЗ, подчеркиваются различия между старой и новой практикой.

Практическая ценность: предлагаются меры для совершенствования законодательства, обеспечения единообразного применения льгот, установления четких критериев и разработки механизмов досудебного урегулирования споров. Особое внимание уделяется необходимости уточнения законодательства, разработке разъяснений Минфина, усилению взаимодействия между налоговыми органами и резидентами, а также созданию механизма внесудебного разрешения споров.

DOI: 10.24412/1994-1404-2025-1-86-94

Введение и постановка задачи

В современных условиях развития экономики Российской Федерации создание благоприятных условий для бизнеса является важной задачей. Особые экономические зоны (ОЭЗ) играют ключевую роль в привлечении инвестиций и стимулировании экономического роста в регионах.

В статье И.В. Тюрина рассматривается проблема неоднозначного понимания термина «особая экономическая зона» (ОЭЗ) в российском законодательстве. Автор отмечает, что, несмотря на длительный период развития института правового регулирования ОЭЗ, подход законодателя к их определению остается противоречивым и не всегда четким [8].

Чистякова Ю.В. отмечает в своей работе, что «Государства, которые фактически теряли капитал вследствие популярности офшорных зон, старались предпринимать попытки по созданию альтернативных, но при этом подконтрольных аналогов офшоров» [10]. Поэтому начали создаваться ОЭЗ.

Особые экономические зоны — это территории Российской Федерации, которые государство наделяет специальным юридическим статусом, в отличие от иных, которые создаются с целью привлечения инвестиций, развития предпринимательства и повышения экономической активности в определённых регионах. Для организаций, осуществляющих свою деятельность на территориях ОЭЗ, предусматривается ряд налоговых льгот и преференций, которые позволяют им снизить налоговую нагрузку и повысить свою конкурентоспособность².

Как указывает в своей работе Гуляева В.Б., «В современных социально-экономических условиях для достижения устойчивого социально-экономического развития необходимо создание условий, максимально благоприятствующих предпринимательской деятель-

² Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

¹ Пименов Сергей Дмитриевич, юрисконсульт АО «Концерн «Гранит-Электрон», г. Санкт-Петербург, Российская Федерация. E-mail: mr.pimenov91@mail.ru

ности и содействующих решению государством стратегически важных задач. Необходимость нахождения баланса частных и государственных интересов обуславливает развитие различных механизмов взаимодействия государства и бизнеса»³.

Налоговая правосубъектность резидентов (далее по тексту — ОЭЗ), территорий опережающего развития (далее по тексту — ОР) и предприятий промышленного комплекса (ПК) имеет свои особенности.

Резиденты ОЭЗ и ОР имеют право на налоговые льготы и преференции, установленные соответствующим законодательством. На территории Российской Федерации существуют также ОР, на которых могут создаваться и осуществлять предпринимательскую деятельность организации и оптимизировать на этих территориях свой режим налогообложения, статус таких земель определяется Федеральным законом от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» и Федеральным законом от 29.12.2014 № 473-ФЗ (ред. от 10.07.2023) «О территориях опережающего развития в Российской Федерации»⁴. Такие территории отличаются льготными режимами и разными условиями для ведения бизнеса. Например, к таким условиям ведения бизнеса можно отнести сниженные ставки по налогу на прибыль, налогу на имущество организаций и земельному налогу. Для резидентов ОЭЗ и ОР также предусмотрены льготные тарифы страховых взносов, что снижает общую налоговую нагрузку и стимулирует инвестиции в создание новых рабочих мест.

Однако на практике возникают проблемы с реализацией этих льгот. Например, налоговые органы часто отказывают в предоставлении льгот резидентам ОЭЗ и ОР, ссылаясь на несоответствие их деятельности требованиям законодательства.

Необходимо провести анализ особенностей налоговой правосубъектности организаций, осуществляющих деятельность на территориях ОЭЗ, а также выявить основные преимущества и недостатки такого режима. Необходимо изучить налоговые льготы и преференции, доступные резидентам ОЭЗ, а также проблемы, возникающие при их реализации. Анализ должен включать в себя обзор нормативно-правовой базы, регулирующей деятельность ОЭЗ, и практику применения налогового законодательства в отношении резидентов ОЭЗ.

Организации, осуществляющие деятельность в ОЭЗ, обладают специфической налоговой правосубъектностью, определяемой Федеральным законом № 116-ФЗ. Они вправе добровольно выбирать специальные налоговые режимы, такие как упрощённая система налогообложения (далее — УСН) или патентная система

налогообложения (далее — ПСН). Резидентам ОЭЗ предоставляются значительные налоговые льготы, включая освобождение от налога на прибыль и имущество на первые 5 лет, снижение ставки налога на прибыль и возможное снижение НДС. Предусмотрены инвестиционные налоговые вычеты, позволяющие уменьшить налогооблагаемую базу на сумму инвестиций в развитие производства и инфраструктуры ОЭЗ.

В статье В.В. Самойловой рассматриваются налоговые льготы для резидентов ОЭЗ, включающие пониженные ставки налога на прибыль и нулевые ставки на имущество, транспорт и землю на определенный период. Для получения льгот имущество должно использоваться в деятельности резидента на территории ОЭЗ. Автор отмечает отсутствие единого налогового режима для резидентов ОЭЗ в российском законодательстве, что затрудняет налогообложение и препятствует привлечению инвесторов [6].

Резиденты могут участвовать в системе налогового мониторинга, что обеспечивает взаимодействие с налоговыми органами в режиме реального времени. Они обязаны предоставлять специализированную налоговую отчетность в электронном виде. Налоговый контроль осуществляется в соответствии с законодательством РФ, включая выездные и камеральные проверки. Нарушения налогового законодательства влекут ответственность в виде штрафов, пени и взыскания недоимки. Преимущества налогового режима в ОЭЗ направлены на снижение налоговой нагрузки, повышение инвестиционной привлекательности и конкурентоспособности резидентов.

Особенности налоговой правосубъектности организаций, осуществляющих свою деятельность на территориях ОЭЗ

1. Применение специальных налоговых режимов.

Резидент ОЭЗ может выбрать один из специальных налоговых режимов, предоставляемых на территории ОЭЗ, например, УСН (позволяет заменить уплату нескольких налогов одним: НК РФ⁵, глава 26.2), ПСН (для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих определенные виды деятельности: НК РФ, глава 26.5) или единый налог на вменённый доход. Выбор специального налогового режима осуществляется на добровольной основе и действует в течение всего срока нахождения организации в ОЭЗ.

2. Резиденты ОЭЗ пользуются значительными налоговыми льготами. В течение первых 5 лет они освобождены от уплаты налога на прибыль и налога на имущество. После этого периода им предоставляется снижение ставки налога на прибыль. Кроме того, предусмотрено снижение ставки налога на добавленную стоимость (НДС) на период до 5 лет. Важным преимуществом является освобождение от уплаты таможен-

³ Гуляева В.В. Функционирование особых экономических зон в контексте их интеграции в социально-экономическое пространство региона : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ин-т проблем регион. экономики РАН. Санкт-Петербург, 2017.

⁴ Федеральный закон от 29.12.2014 № 473-З «О территориях опережающего развития в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации. Федеральный закон № 117-ФЗ от 05.08.2000 // СПС «КонсультантПлюс».

ных пошлин на ввозимое технологическое оборудование и сырье. Конкретные условия и сроки действия льгот определяются действующим законодательством, регулирующим деятельность ОЭЗ. Для получения подробной информации необходимо обратиться к соответствующим нормативным правовым актам.

3. Инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный НК РФ, ст. 286⁶:

- Резиденты ОЭЗ имеют право на получение инвестиционных налоговых вычетов, которые позволяют им уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на сумму инвестиций, вложенных в развитие производства и инфраструктуры ОЭЗ.
- Инвестиционный налоговый вычет предоставляется в течение 10 лет с момента ввода основных средств в эксплуатацию.

4. Резиденты ОЭЗ могут участвовать в системе налогового мониторинга, которая позволяет им осуществлять взаимодействие с налоговыми органами в режиме реального времени и получать оперативную информацию о состоянии своих налоговых обязательств. Участие в налоговом мониторинге даёт возможность организациям минимизировать налоговые риски и повысить уровень прозрачности своей финансово-хозяйственной деятельности. Особенности налоговой правосубъектности организаций, осуществляющих свою деятельность на территориях ОЭЗ, направлены на создание благоприятных условий для инвестиционной и предпринимательской деятельности, привлечение новых инвестиций и повышение экономической активности в регионах, где создаются ОЭЗ (ст. 105.26 НК РФ).

5. Резиденты ОЭЗ обязаны представлять в налоговые органы отчётность по специальным формам, установленным для резидентов ОЭЗ. Налоговая отчётность представляется в электронном виде через оператора электронного документооборота.

6. Налоговый контроль в отношении резидентов ОЭЗ осуществляется налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Налоговые органы имеют право проводить выездные налоговые проверки у резидентов ОЭЗ, осуществлять камеральные проверки налоговых деклараций, требовать от налогоплательщиков представления документов и информации, необходимых для осуществления налогового контроля.

Выездные и камеральные налоговые проверки регулируются статьями 82, 87—89 НК РФ. Налоговый орган вправе проверить правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Льготы, предусмотренные для резидентов ОЭЗ, устанавливаются федеральными законами об ОЭЗ и региональным законодательством (если применимо). Примером может служить пониженная ставка налога на прибыль организаций, установленная для резидентов технико-внедренческих

ОЭЗ (ст. 284 НК РФ). Обоснованность применения этих льгот также подлежит контролю.

7. Ответственность за нарушение налогового законодательства.

- Резиденты ОЭЗ несут ответственность за нарушение налогового законодательства в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (статья 106 НК РФ).
- За совершение налоговых правонарушений резиденты ОЭЗ могут быть привлечены к ответственности в виде штрафов, пени, взыскания недоимки по налогам и сборам.

Таким образом, налоговый режим в ОЭЗ предоставляет организациям ряд следующих преимуществ, которые повышают инвестиционную привлекательность и конкурентоспособность резидентов ОЭЗ.

- Снижение налоговой нагрузки за счёт освобождения от уплаты налогов или снижения их ставок.
- Возможность получения инвестиционных налоговых вычетов, что позволяет снизить налогооблагаемую базу и уменьшить налоговые платежи.
- Упрощённая отчётность, которая снижает административные издержки и упрощает взаимодействие с налоговыми органами.
- Гарантии стабильности налогового режима в течение срока нахождения организации в ОЭЗ, что обеспечивает предсказуемость условий ведения бизнеса.

Благодаря этим преимуществам налоговый режим в ОЭЗ является привлекательным для организаций, планирующих инвестировать в развитие бизнеса и повышать свою конкурентоспособность.

Современная правовая модель налоговых отношений характеризуется дроблением правовых режимов под конкретные категории налогоплательщиков; для полноценного изучения налоговой правосубъектности организаций необходимо провести анализ таких субъектов налоговых отношений как организаций — резидентов ОЭЗ, ОР и т. д., а также организаций, имеющих правовой статус промышленных предприятий.

В статье Е.В. Безиковой рассматривается правовое регулирование финансовых отношений в особых экономических зонах (ОЭЗ) дружественных стран (Китай, Иран, Турция, Египет, Марокко, ОАЭ) в условиях цифровизации. Автор приходит к выводу, что законодательство этих стран содержит специфические финансово-правовые стимулы для резидентов ОЭЗ, обусловленные различиями в видах деятельности, экономическом и научном потенциале стран. Геополитические изменения и санкции стимулируют конкуренцию между ОЭЗ, предлагающими широкий спектр механизмов для инвесторов. Анализ преференциальных режимов показывает, что наличие развитой инфраструктуры, административных преференций, удобное географическое положение и строгое соблюдение стратегий развития ОЭЗ являются приоритетными условиями для резидентов при выборе направления инвестиций [1].

⁶ НК РФ, часть вторая.

Организации, являющиеся резидентами ОЭЗ, могут пользоваться льготными налоговыми ставками, освобождением от некоторых налогов и уменьшением административных сборов. Налоговый режим для таких резидентов регламентируется Федеральным законом от 22 июля 2005 года № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» в редакции, действовавшей до января 2025 года.

В письме Минфина России от 03.10.2024 № 03-07-11/95799 дано разъяснение о применении НДС при получении ИП, применяющим УСН: «Согласно пункту 3 статьи 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действующей до 1 января 2025 года (далее — Кодекс), индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы НДС, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 Кодекса. Поэтому операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, осуществляемые указанным индивидуальным предпринимателем до 1 января 2025 года, НДС не облагаются».

Таким образом, индивидуальный предприниматель, применяющий УСН и являющийся резидентом ОЭЗ, в общем случае освобождается от уплаты НДС по операциям реализации товаров, работ и услуг до 1 января 2025 года, если эти операции не подпадают под исключения, указанные в пункте 3 статьи 346.11 НК РФ.

Особенности торгово-экономических зон

Торгово-экономические зоны (территории опережающего развития, ОР) также предоставляют зарегистрированным в них организациям определённые налоговые привилегии. К ним относятся пониженные ставки налога на прибыль и налога на имущество, а также освобождение от уплаты земельного и транспортного налогов на период до пяти лет. Правовые условия для резидентов ОР определяются Федеральным законом от 29 декабря 2014 года № 473-ФЗ «О территориях опережающего развития в Российской Федерации».

Отдельной категорией являются промышленные предприятия, имеющие специальный налоговый статус. Они могут получать инвестиционный налоговый вычет, позволяющий сокращать налогооблагаемую базу за счёт затрат на приобретение основных средств для производства. Правовой статус этих предприятий регулируется Федеральным законом от 31.12.2014 № 488-ФЗ «О промышленной политике в Российской

Федерации»⁷. Анализ правового статуса резидентов ОЭЗ, ОР и промышленных предприятий выявляет как общие черты, так и отличия в их налоговой правосубъектности⁸.

Правовой статус промышленного комплекса в Москве определяется рядом нормативных актов, включая Федеральный закон № 488 «О промышленной политике в Российской Федерации», касающийся промышленной политики в России, и закон г. Москвы от 19 декабря 2007 г. № 49 «Об основах управления собственностью города Москвы»⁹, который регулирует управление объектами промышленного комплекса в столице.

В своём докладе заместитель начальника управления промышленной политики Департамента инвестиционного развития города Москвы Путилин А.Р. указал, что «промышленные комплексы Москвы получают ряд налоговых льгот, включая пониженные ставки на прибыль (13,5%) и имущество (1,1%), а также значительное снижение земельного налога и арендной платы. Статус промышленного комплекса присваивается имущественному комплексу, состоящему из производственных компаний, соответствующих определенным критериям. Для получения этого статуса организации должны соблюдать два из трех требований: фонд оплаты труда на уровне не менее 133,9 млн руб. на гектар; выручка минимум 404,6 млн руб. на гектар; или объем инвестиций за последние пять лет не менее 110,4 млн руб. на гектар. Средняя заработная плата сотрудников должна составлять не менее 76,5 тыс. руб. Таким образом, статус промышленного комплекса важен для стимулирования инвестиционной привлекательности и поддержки производственного сектора в Москве»¹⁰.

Компании, входящие в реестр московского промышленного комплекса, получают определённые налоговые льготы, включая освобождение от налога на имущество для объектов, используемых в производстве, а также снижение земельного налога для земельных участков с промышленными зданиями и льготные ставки транспортного налога для нужд производства: см. пункт 2 статьи 4 закона г. Москвы от 09.07.2008 № 33 (ред. от 14.12.2022) «О транспортном налоге» — «резиденты особых экономических зон технико-внедренческого типа, созданных на территории города Москвы (далее — особые экономические зоны), — в отношении транспортных средств, зарегистрированных на указанных резидентов, с момента включения в реестр резидентов особой экономической зоны. Льгота предоставляется сроком на 10 лет, начиная с месяца регистрации транспортного средства. Право на льготу подтверждается выпиской из реестра резидентов осо-

⁷ Федеральный закон № 488 от 31.12.2014 «О промышленной политике в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

⁸ Вакуленко И.И. Об определении правового статуса промышленных предприятий // Молодой ученый. 2021. № 20 (362). С. 323—325.

⁹ Закон г. Москвы от 19 декабря 2007 года № 49 «Об основах управления собственностью города Москвы» // СПС «Гарант».

¹⁰ URL: <http://old.prommoscow.info/publication/bussines/2490#>

бой экономической зоны, выданной органом управления особой экономической зоной»¹¹.

На практике возникают затруднения в определении характера деятельности предприятий, которые могут при определенных обстоятельствах быть не признаны промышленными с вытекающими юридическими последствиями. Для того чтобы данный статус был подтвержден, необходимо, чтобы предприятие занималось промышленным производством или научными исследованиями, находилось на территории Москвы и использовало объекты промышленного назначения, а также показывало положительные финансовые результаты.

Законодательство также предусматривает, что компании с долей доходов от промышленной деятельности свыше 70% могут получить налоговые льготы. Признание статуса промышленного комплекса осуществляется соответствующими администрациями города.

Все три типа организаций имеют возможность воспользоваться особыми налоговыми режимами. Эти льготы направлены на привлечение инвестиций и содействие экономическому развитию. Правовой статус каждой из категорий определяется отдельными федеральными законами.

Статья Е.В. Гриценко посвящена анализу и систематизации особых режимов и моделей управления территориями в России, подчеркивая тенденцию углубления асимметрии федеративного и муниципального устройства. Отмечается дальнейшая дифференциация режимов и статусов территорий, усложняющаяся из-за сочетания нескольких особых режимов на одной территории, для которых отсутствует четкая концепция сосуществования [4].

ОЭЗ и ОР могут находиться в различных регионах, в то время как промышленные предприятия могут быть зарегистрированы в любой части России. Условия для получения и сохранения статуса резидента для ОЭЗ, ОР и промышленных предприятий различны. Объем и виды налоговых льгот зависят от типа организации.

Правосубъектность организаций в области налогообложения обозначается дифференциацией на конкретные категории налогоплательщиков. Организации с особыми правовыми статусами, такие как резиденты ОЭЗ, ОР и промышленные предприятия, обладают особыми налоговыми преимуществами.

Анализ правового статуса этих организаций помогает выявить как общие черты, так и различия в их налоговых правах, что подчеркивает необходимый дифференцированный подход к налогообложению для стимуляции инвестиций, экономического роста и развития промышленности.

В отличие от НК РФ, который определяет налоговых резидентов, Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах Российской Федерации» вводит другое понятие резидента, который полу-

чает определённые преимущества при ведении бизнеса в этих зонах.

Выделяются четыре основных типа зон с особыми условиями: промышленные, технико-внедренческие, портовые и туристско-рекреационные. Соглашение о проведении деятельности в этих зонах заключается между резидентом ОЭЗ и уполномоченным федеральным или региональным органом власти (статья 12 Федерального закона от 22.07.2005 № 116-ФЗ).

Если организация хочет работать на территории такой зоны и удовлетворяет её требованиям, она получает статус резидента и может воспользоваться налоговыми льготами, такими как снижение налогов на прибыль, имущество, транспорт и землю. Эти льготы могут устанавливаться на разных уровнях — федеральном, местном или региональном.

Законодательством субъектов Российской Федерации могут устанавливаться пониженные налоговые ставки на определенной территории, как, например, в Свердловской области, где резиденты ОЭЗ на 10 лет освобождаются от налога на имущество.

Государство создаёт ОЭЗ для стимулирования развития ключевых отраслей экономики. Научно-технологическое развитие этих зон критично, а эффективное применение льгот поможет разрабатывать предпринимательские проекты в необходимых направлениях.

Субъекты не имеют права открывать филиалы за пределами ОЭЗ, что подтверждает принцип территориального резидентства. По положению Налогового кодекса РФ, для резидентов ОЭЗ возможно установление сниженной ставки налога на прибыль для бюджетов субъектов.

В ст. 12 НК РФ Федеральным законом от 04.08.2023 № 415-ФЗ¹² введен п. 8, который позволяет устанавливать налоги разового характера, установленные федеральными законами, принятыми в соответствии с НК РФ.

Ранее этот нормативный акт содержал положение о налогообложении резидентов, однако актуальная редакция позволяет устанавливать иные налоговые преференции, не внося изменения в Налоговый кодекс, включая возможный налог на сверхприбыль.

Федеральный закон от 04.08.2023 № 414-ФЗ «О налоге на сверхприбыль»¹³, который начал действовать с 1 января 2024 года, устанавливает налог на сверхприбыль, являющийся налогом разового характера.

Вместе с тем, на основании пункта 27 статьи 1 и пункта 2 статьи 7 Федерального закона от 04.08.2023 № 448-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации», «Акты законодательства Россий-

¹¹ URL: [https://www.mos.ru/upload/documents/files/1632/ZakongMoskviot09072008N33\(redot14122022\).pdf](https://www.mos.ru/upload/documents/files/1632/ZakongMoskviot09072008N33(redot14122022).pdf)

¹² Федеральный закон от 04.08.2023 № 415-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и статью 270 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

¹³ Федеральный закон от 04.08.2023 № 414-ФЗ «О налоге на сверхприбыль» // СПС «КонсультантПлюс».

ской Федерации о налогах и сборах, законы субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков — резидентов ОЭЗ, за исключением актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, касающихся налогообложения подакцизных товаров, не применяются в отношении резидентов особых экономических зон в течение срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной, технико-внедренческой, туристско-рекреационной деятельности или о деятельности в портовой особой экономической зоне»¹⁴, — статья 38 Федерального закона № 116-ФЗ с 01.01.2024 признается утратившей силу. Это считалось своего рода стабилизационной оговоркой для резидентов ОЭЗ, защищающей их от ухудшения налоговых условий.

Отсутствие в статье 5 НК РФ положений «о стабилизационной оговорке», которая в литературе рассматривается в качестве налогового стимула [5] для резидентов ОЭЗ; положения Федерального закона № 414-ФЗ «О налоге на сверхприбыль» будут действовать с 01.01.2024 также для резидентов ОЭЗ, что ранее было невозможным и подтверждается письмом Министерства финансов Российской Федерации от 11.08.2023 № 03-03-05/75723¹⁵.

Таким образом, отношения по установлению, ведению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации на территории ОЭЗ и ОР начинают приобретать диспозитивный характер в ряде императивных норм, а именно: организации могут получать преференции по налогам и сборам по собственному желанию.

Упоминание о том, что организации могут получать преференции «по собственному желанию», подразумевает, что некоторые императивные нормы, обычно обязательные для всех, в этих зонах становятся более гибкими. Это может означать возможность применения пониженных ставок, освобождение от уплаты определенных налогов или особый порядок их уплаты, если организация соответствует определенным критериям и принимает решение воспользоваться этими льготами.

Указом Президента РФ 8 августа 2023 г. были приостановлены договора «об отмене двойной уплаты налогов»¹⁶ с недружественными странами до устранения иностранными государствами допущенных ими нарушениями законных экономических и иных интересов Российской Федерации, среди которых 38 госу-

дарств, в число которых входят: Польша, США, Корея, Болгария, Великое Герцогство Люксембург и т. д.

Этот документ отменяет соглашение не полностью, а, в частности, по следующим направлениям: порядок налогообложения прибыли от дивидендов, процентов доходов от облигаций и других ценных бумаг, доходов от недвижимости и земельных участков.

Особенности налоговой правосубъектности организаций, осуществляющих свою деятельность на территориях ОЭЗ, направлены на создание благоприятных условий для инвестиционной и предпринимательской деятельности, привлечение новых инвестиций и повышение экономической активности в регионах, где создаются ОЭЗ.

Особенности налоговой правосубъектности резидентов ОЭЗ, ОР и ПК в судебных решениях

В определении Верховного Суда РФ от 26.06.2017 № 310-КГ17-5116 по делу № А14-350/2016¹⁷ налоговая инспекция доначислила государственному унитарному предприятию налог на имущество, посчитав, что у предприятия нет оснований для применения льготы, предусмотренной п. 15 ст. 381 НК РФ, поскольку ему не присвоен статус государственного научного центра. Три судебные инстанции признали решение налоговой инспекции недействительным, ссылаясь на то, что льгота распространяется на федеральные научно-производственные центры, к которым относится предприятие, основываясь на разъяснениях ВАС РФ. Верховный Суд РФ указал, что новая редакция п. 15 ст. 381 НК РФ, действующая с 2015 года, предполагает освобождение от налога только для организаций, которым присвоен статус государственного научного центра. Ранее данные разъяснения ВАС РФ больше не применимы. Поскольку предприятию не присвоен данный статус, оно не имеет права на льготу, и доначисления налогового органа правомерны.

Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 21.06.2023 № Ф06-3605/2023 по делу № А65-8284/2022¹⁸ Министерство экономики Республики Татарстан обратилось в арбитражный суд с иском к ООО «Комбинат энергосберегающих материалов „Уоллсейвинг“» о расторжении соглашения об осуществлении деятельности в особой экономической зоне и взыскании 5 млн руб. штрафа. Иск был мотивирован неосуществлением Обществом деятельности, его банкротством и неисполнением обязанности по уплате штрафа. Общество возражало, указывая на отсутствие доказательств досудебного урегулирования спора, пропуск срока исковой давности и отсутствие полномочий у Министерства. Арбитражный суд Республики

¹⁴ Федеральный закон от 04.08.2023 № 448-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁵ Письмо Минфина России от 11.08.2023 № 03-03-05/75723 // «Ж-Бухгалтер» (Бухгалтерское приложение). 2023. № 34.

¹⁶ Указ Президента РФ от 08.08.2023 № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁷ Определение Верховного Суда РФ от 26.06.2017 № 310-КГ17-5116 по делу № А14-350/2016 // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁸ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 21.06.2023 № Ф06-3605/2023 по делу № А65-8284/2022 // СПС «КонсультантПлюс».

Татарстан удовлетворил иск, расторгнув соглашение и взыскав штраф. Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд оставил решение без изменения. Общество в лице конкурсного управляющего подало кассационную жалобу в Арбитражный суд Поволжского округа, прося отменить судебные акты и отказать во взыскании штрафа, ссылаясь на банкротство как обстоятельство непреодолимой силы и несоблюдение претензионного порядка. Постановлением суда жалоба оставлена без удовлетворения, так как основания для расторжения соглашения были подтверждены.

Другой аналогичный пример: постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.11.2024 № Ф06-8535/2024¹⁹ по делу № А72-153/2024. Арбитражный суд Поволжского округа рассмотрел кассационную жалобу АО «Портовая особая экономическая зона „Ульяновск“» (ПОЭЗ) на решения нижестоящих судов по делу № А72-153/2024. Дело касалось иска Правительства Ульяновской области к ООО «Завод ИнжеТех» о расторжении соглашения об осуществлении деятельности в ПОЭЗ из-за неисполнения обязательств. ПОЭЗ также заявило самостоятельные требования к ООО «Завод ИнжеТех» о взыскании неустойки в связи с досрочным прекращением соглашения. Основное требование удовлетворено, требования третьего лица удовлетворены в части, поскольку факт нарушения резидентом обязательств по соглашению подтвержден, основания для расторжения соглашения установлены, размер штрафа снижен на основании ст. 333 ГК РФ.

Арбитражный суд Ульяновской области удовлетворил иск правительства области о расторжении соглашения и частично удовлетворил требования ПОЭЗ, взыскав часть штрафа. Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд оставил решение без изменений. ПОЭЗ не согласилось с уменьшением размера штрафа и обратилось в кассационный суд, утверждая об отсутствии оснований для снижения ответственности ООО «Завод ИнжеТех».

По делу № А20-5035/2020 Арбитражный суд Северо-Кавказского округа рассмотрел кассационную жалобу АО «Кавказ.РФ» на решения суда Кабардино-Балкарской Республики и апелляционного суда по делу о признании недействительными решений налоговой инспекции об отказе АО «Курорты Северного Кавказа» в применении льготы по налогу на имущество организаций в отношении горнолыжной трассы и гаража за 2016—2019 годы²⁰.

Суд первой инстанции ранее удовлетворял требования общества, однако кассационный суд отменил решение и направил дело на новое рассмотрение.

При повторном рассмотрении суд отказал в удовлетворении требований, указав, что объекты отвечали признакам основных средств на момент приобретения обществом и общество не подтвердило создание объектов за счет инвестиций.

АО «Кавказ.РФ» в кассационной жалобе настаивает, что ремонтные работы и модернизация объектов проводились за счет средств общества, полученных из федерального бюджета, и его инвестиционных вложений, в том числе при достройке канатной дороги и доведении гаража до пригодного состояния.

В удовлетворении требования отказано, поскольку спорные объекты к моменту их приобретения обществом отвечали признакам основных средств, созданных и поставленных на кадастровый учет в соответствии с требованиями действующего законодательства. Создание объектов за счет инвестиционных вложений документально не подтверждено, в связи с чем право на применение льготы в виде освобождения от уплаты налога на имущество у общества отсутствовало.

Заключение

Таким образом, в ходе анализа судебной практики арбитражных судов выявилась тенденция к отказам со стороны налоговых органов в предоставлении льгот резидентам ОЭЗ, ОР и ПК. Основной причиной таких отказов является несоответствие деятельности резидентов требованиям законодательства.

Резиденты ОЭЗ, ОР и ПК вправе обжаловать действия налоговых органов в судебном порядке. В случае вынесения решения в пользу налогоплательщика суд может обязать налоговый орган предоставить соответствующую льготу.

В статье Челпановой М.М. и Понежина Л.Ю. анализируется проблема неэффективности функционирования ОЭЗ в России, констатируемая на официальном уровне. Авторы подчеркивают необходимость разработки четкой системы мер для решения накопившихся экономических проблем, препятствующих полноценному развитию ОЭЗ [9].

Основными проблемами, связанными с реализацией статуса резидентов ОЭЗ, ОР и ПК, являются:

- нечеткое законодательное регулирование налоговой правосубъектности этих субъектов (резидентов);
- непоследовательная практика применения налоговых льгот и преференций налоговыми органами;
- отсутствие четких критериев определения принадлежности субъектов к ОЭЗ, ОР и ПК.

Эти проблемы приводят к судебным спорам, нестабильности налогового режима и трудностям в планировании деятельности для резидентов ОЭЗ, ОР и ПК.

Для решения обозначенных проблем необходимо:

- совершенствовать законодательное регулирование налоговой правосубъектности резидентов ОЭЗ, ОР и ПК;

¹⁹ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.11.2024 № Ф06-8535/2024 по делу № А72-153/2024 // СПС «КонсультантПлюс».

²⁰ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 31.08.2023 № Ф08-7309/2023 по делу № А20-5035/2020 // СПС «КонсультантПлюс».

- обеспечить единообразное применение налоговых льгот и преференций налоговыми органами;
- установить чёткие критерии определения принадлежности субъектов к ОЭЗ, ОР и ПК;
- разработать механизмы досудебного урегулирования налоговых споров, связанных с реализацией статуса резидентов ОЭЗ, ОР и ПК.

Для улучшения правоприменительной практики и обеспечения эффективной защиты прав резидентов ОЭЗ, ОР и ПК целесообразно предпринять следующие меры:

- уточнение законодательства в части предоставления налоговых льгот и преференций для резидентов;

- разработка чётких и понятных разъяснений Минфина РФ по вопросам применения налогового законодательства (в данной сфере);
- усиление взаимодействия между налоговыми органами и резидентами;
- создание механизма внесудебного разрешения споров.

Налоговая правосубъектность резидентов ОЭЗ, ОР и ПК имеет свои особенности, которые находят отражение в судебной практике арбитражных судов. Для обеспечения эффективной защиты прав налогоплательщиков и надлежащего применения законодательства необходимы комплексные меры, направленные на устранение выявленных нарушений и создание благоприятных условий для деятельности резидентов ОЭЗ, ОР и ПК.

Литература

1. Безикова Е.В. Правовое регулирование отношений в сфере организации финансов свободных (особых) экономических зон дружественных стран в условиях цифровизации (на примере Китая, Ирана, Турции, Египта, Марокко, ОАЭ) // Безопасность бизнеса. 2024. № 3. С. 2—6.
2. Вакуленко И.И. Об определении правового статуса промышленных предприятий // Молодой ученый. 2021. № 20 (362). С. 323—325.
3. Гриценко Е.В. Конституционная география России: как не заблудиться в лабиринтах особых режимов и статусов территорий? // Сравнительное конституционное обозрение. 2024. № 3. С. 4—42.
4. Коновалов Д. «Проблемные» документы, штрафы, прощение долга работнику: узкие места налогового учета // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. 2024. № 6. С. 58—69.
5. Леднева Ю.В. «Стабилизационная оговорка» в налоговом праве // Финансовое право. 2020. № 6. С. 18—22.
6. Самойлова В.В. Триумфальное возвращение особых экономических зон: развитие экономики или пустые надежды? // Финансовое право. 2021. № 12. С. 35—38.
7. Терехова В.В. Оценка эффективности правового регулирования применения финансовых инструментов в российских особых экономических зонах // Финансовое право. 2021. № 2. С. 21—23.
8. Тюрин И.В. К вопросу о сохраняющейся неоднозначности понимания термина «особая экономическая зона» по российскому законодательству // Журнал российского права. 2023. № 8. С. 136—149.
9. Челпанова М.М., Понежина Л.Ю. Основные проблемы функционирования особых экономических зон и пути их решения // Финансовое право. 2022. № 3. С. 31—34.
10. Чистякова Ю.В. Правовое регулирование редомициляции: современные тенденции и зарубежный опыт // Актуальные проблемы российского права. 2024. № 11. С. 84—95.

SECTION:
PRIVATE LAW

ON TAX LEGAL PERSONALITY OF RESIDENT ORGANIZATIONS OPERATING IN THE TERRITORIES OF SPECIAL ECONOMIC ZONES

Sergei Pimenov, legal advisor at AO (JSC) "Kontsern Granit-Elektron", Saint Petersburg, Russian Federation.

E-mail: mr.pimenov91@mail.ru

Keywords: tax residency of organizations, special economic zones, advanced development zones, SEZ/ADZ residents, tax benefits.

Abstract

Purpose of the work: studying features of taxation of organizations operating in special economic zones (SEZ), advanced development zones (ADZ) and industrial clusters (IC) in Russia.

Methods used in the study: comparative legal analysis of Russian legislation and judicial practice of special economic zones.

Study findings: the paper analyzes the tax benefits and preferences available to residents of these zones and identifies the problems that arise in their application, including unclear legislative regulation, inconsistent practice of tax authorities and the lack of clear criteria for determining belonging to SEZs, ADZs and ICs residents, the differences between the old and new practices are emphasized.

Practical value: measures are proposed to improve legislation, ensure the uniform application of benefits, establish clear criteria and develop mechanisms for pre-trial settlement of disputes. Particular attention is paid to the need to clarify legislation, develop clarifications from the Ministry of Finance, strengthen interaction between tax authorities and residents, as well as create a mechanism for out-of-court dispute resolution.

References

1. Bezikova E.V. Pravovoe regulirovanie otnoshenii v sfere organizatsii finansov svobodnykh (osobykh) ekonomicheskikh zon družestvennykh stran v usloviakh tsifrovizatsii (na primere Kitaia, Irana, Turtsii, Egipta, Marokko, OAE). Bezo-pasnost' biznesa. 2024. No. 3. Pp. 2–6.
2. Vakulenko I.I. Ob opredelenii pravovogo statusa promyshlennykh predpriatii. Molodoi uchenyi. 2021. No. 20 (362). Pp. 323–325.
3. Gritsenko E.V. Konstitutsionnaia geografiia Rossii: kak ne zabludit'sia v labirintakh osobykh rezhimov i statusov territorii? Sravnitel'noe konstitutsionnoe obozrenie. 2024. No. 3. Pp. 4–42.
4. Konovalov D. "Problemnye" dokumenty, shtrafy, proshchenie dolga rabotniku: uzkie mesta nalogovogo ucheta. Nalogooblozhenie, uchet i otchetnost' v kommercheskom banke. 2024. No. 6. Pp. 58–69.
5. Ledneva Iu.V. "Stabilizatsionnaia ogovorka" v nalogovom prave. Finansovoe pravo. 2020. No. 6. Pp. 18–22.
6. Samoilova V.V. Triumfal'noe vozvrashchenie osobykh ekonomicheskikh zon: razvitie ekonomiki ili pustye nadezhdy? Finansovoe pravo. 2021. No. 12. Pp. 35–38.
7. Terekhova V.V. Otsenka effektivnosti pravovogo regulirovaniia primeneniia finansovykh instrumentov v rossiiskikh osobykh ekonomicheskikh zonakh. Finansovoe pravo. 2021. No. 2. Pp. 21–23.
8. Tiurin I.V. K voprosu o sokhraniushcheisia neodnoznachnosti ponimaniia termina "osobaia ekonomicheskaiia zona" po rossiiskomu zakonodatel'stvu. Zhurnal rossiiskogo prava. 2023. No. 8. Pp. 136–149.
9. Chelpanova M.M., Ponezhina L.Iu. Osnovnye problemy funktsionirovaniia osobykh ekonomicheskikh zon i puti ikh resheniia. Finansovoe pravo. 2022. No. 3. Pp. 31–34.
10. Chistiakova Iu.V. Pravovoe regulirovanie redomitsiliatsii: sovremennye tendentsii i zarubezhnyi opyt. Aktual'nye problemy rossiiskogo prava. 2024. No. 11. Pp. 84–95.