



В. В. Громов

Проблемы и пути развития налогообложения резидентов ОЭЗ на федеральном уровне

Владимир Владимирович Громов (e-mail: Gromov@ier.ru), к. э. н., старший научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ РАНХиГС (г. Москва)

Аннотация

Особые экономические зоны (ОЭЗ) служат одним из способов привлечения инвестиций в регионы, однако за последние годы они подверглись существенному сокращению на фоне появления иных инструментов развития территорий. Поскольку налогообложение непосредственно влияет на инвестиционные решения, в статье оценивается текущий порядок федерального льготного налогообложения резидентов ОЭЗ с точки зрения его способности формировать стимулы для получения статуса резидента ОЭЗ, в том числе в сравнении с другими благоприятными налоговыми режимами, недавно введенными в России.

Ключевые слова:

налогообложение, налоговая система, особые экономические зоны, резиденты ОЭЗ, налоговые льготы, налог на прибыль

JEL: H32

Особые экономические зоны (ОЭЗ) начиная с 2005 г. создаются для достижения комплекса целей, охватывающих как отраслевое развитие, так и формирование в регионах точек роста национальной экономики в целом. Финансовой основой функционирования особых экономических зон являются инвестиции. Для их привлечения государство устанавливает преимущественные, в том числе налоговые, условия деятельности, призванные стать для инвесторов стимулами вкладывать капитал в развитие промышленного производства, инноваций, логистики и туризма, под которые создаются ОЭЗ соответствующего типа. В то же время с высоты более чем десяти лет, прошедших после принятия Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации», можно говорить о том, что эффективность ОЭЗ как способа привлечения инвестиций в регионы не оправдывает тех ожиданий, которые на них возлагались. В частности, это подтверждается ликвидацией в 2016 г. восьми особых экономических зон¹, а также отрицательными результатами функционирования многих сохранившихся ОЭЗ.

Оценку эффективности функционирования особых экономических зон ежегодно проводит Минэкономразвития России. Из данных министерского отчета, в котором дана такая оценка по итогам 2016 г.², следует, что среди промышленно-производственных зон

¹ См. Постановление Правительства РФ от 28 сентября 2016 г. № 978 «О досрочном прекращении существования особых экономических зон».

² Отчет о результатах функционирования особых экономических зон за 2016 год и за период с начала функционирования особых экономических зон (<http://economy.gov.ru/minrec/about/structure/deposobeczona/2017030704>).

отдельные территории эффективны (например, ОЭЗ «Алабуга» в Татарстане), другие недостаточно эффективны или просто неэффективны (например, ОЭЗ на территории города Владивосток в Приморском крае); зоны туризма, в свою очередь, неэффективны как тип: лишь единицы из них имеют резидентов, а от зон портового типа осталась только одна территория с особым режимом деятельности (ПОЭЗ «Ульяновск»). Полностью эффективными признаются только технико-внедренческие зоны, однако и они в большинстве случаев развиваются за счет бюджетных средств, которые не окупаются частными инвестициями. В целом, по данным Счетной палаты РФ, только из федерального бюджета за период 2005–2016 гг. на развитие ОЭЗ было выделено более 127 млрд руб., при этом создание одного нового рабочего места в границах ОЭЗ обошлось государству в сумму, превышающую 9 млн руб. [1]. Но и при этом условии лишь единицы ОЭЗ — исходя из соотношения частных и государственных инвестиций — функционируют эффективно³.

На этом фоне государство перенаправило свое внимание к новым инструментам развития территорий, которые сейчас вызывают у него больший интерес, — это и территории опережающего социально-экономического развития (ТОР), и региональные инвестиционные проекты (РИП), и специальные инвестиционные контракты, а также Свободный порт Владивосток. В то же время при отсутствии единой стратегии поддержки территорий, которая могла бы четко разграничить цели, критерии и условия создания благоприятных условий деятельности инвесторов в границах отдельно взятых регионов, появление каждого нового инструмента развития идет не в русле рациональной унификации этих условий, но сопровождается лишь усилением многообразия особых налоговых режимов для инвесторов. И это при том, что даже в рамках налогообложения резидентов ОЭЗ не сформирован единый налоговый режим. Как следствие, различия иногда проявляются даже на уровне теоретического осмысления исходных понятий, когда к особым экономическим зонам относят не только отдельные типы ОЭЗ, определенные соответствующим законом, но также иные инструменты развития территорий, включая названные выше территории опережающего развития и Свободный порт Владивосток [2].

Сами по себе различия в налоговых условиях не являются недостатком и могут быть даже необходимы, если в достаточной степени обоснованы, отражают специфику целей применения конкретного режима деятельности и не приводят к взаимной конкуренции соседних территорий с альтернативными режимами деятельности за инвестиции и капитал. Примером обоснованных различий среди налоговых правил, регулирующих деятельность в границах ОЭЗ, служит освобождение от уплаты НДС операций по проведению работ и оказанию услуг резидентами ОЭЗ портового типа, направленное на увеличение товарооборота и экспорта [3, с. 35]. Однако в России накопилось много территорий с особыми условиями деятельности, среди них около трех десятков особых экономических зон, более четырех десятков решений о создании ТОР и примерно столько же региональных инвестиционных проектов, планируемых к реализации только на территории Дальнего Востока, не считая Свободный порт Владивосток. Цели их создания частично пересекаются с целями создания ОЭЗ, но, например, для резидентов Свободного порта Владивосток (как и для резидентов ТОР) аналогичного освобождения от уплаты НДС нет, зато для них ускорена процедура возмещения этого налога из бюджета благодаря заявительному порядку.

Учитывая влияние налоговых преференций на инвестиционную активность, появилась необходимость оценить действующие для резидентов ОЭЗ налоговые стимулы с точки

³ К ним Счетная палата РФ относит три промышленно-производственные зоны: в Республике Татарстан, Липецкой, Самарской областях, и одну технико-внедренческую зону в г. Санкт-Петербург.

зрения их соответствия современным реалиям и степени конкурентоспособности в сравнении с созданными государством альтернативами. Как мы покажем далее, действующий порядок налогообложения резидентов ОЭЗ имеет внутренние противоречия, связанные с отсутствием системности в установлении налоговых льгот, и формирует менее конкурентоспособные условия налогообложения в сравнении с другими инструментами развития территорий, что само по себе служит одной из причин неэффективности особых экономических зон.

Наряду с этим оценка налоговых условий деятельности инвесторов в границах ОЭЗ важна с точки зрения их совершенствования, потому что в экономической литературе данный вопрос обычно не ставится: как правило, действующий состав и параметры льгот не оцениваются критически и не являются самостоятельным предметом исследования, но рассматриваются в иных плоскостях, например, когда речь заходит о способах ухода от налогообложения [4]. В свою очередь, переход от общих целей развития налоговой системы к конкретным положениям налогового законодательства — одно из условий такого развития.

В то же время, учитывая отсутствие в России единого определения для такого понятия, как «особая экономическая зона», отметим, что в данной статье мы рассматриваем налогообложение в особых экономических зонах, которые создаются решениями Правительства РФ на 49 лет. Различному пониманию внутреннего состава особых экономических зон сегодня способствует, в частности, применение аналогичных терминов для обозначения по сути иных режимов деятельности, которые вводятся на территории не отдельных муниципальных образований, а субъектов РФ и создаются на иные сроки и в ином порядке — не решениями Правительства РФ, а федеральными законами, а также по иным основаниям (исходя из особенностей географического положения регионов и важности их поддержки с точки зрения геополитических интересов государства). К таким регионам сегодня относятся Калининградская и Магаданская области, Республика Крым и город федерального значения Севастополь. Причем в первых двух регионах функционируют особые экономические зоны, созданные до 31 декабря 2045 г. и 31 декабря 2025 г. соответственно, а в двух последних регионах на 25 лет созданы свободные экономические зоны. С учетом этих различий в статье анализируется преференциальный режим налогообложения тех особых экономических зон, которые определены Законом об ОЭЗ № 116-ФЗ.

НУЛЕВАЯ СТАВКА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ, ЗАЧИСЛЯЕМОГО В ФЕДЕРАЛЬНЫЙ БЮДЖЕТ

Налогообложение было и остается одним из ключевых факторов воздействия на экономический интерес налогоплательщиков в осуществлении инвестиций. При этом основным налогом, который непосредственно влияет на рентабельность инвестиций, независимо от правового статуса территории, является налог на прибыль организаций, ставки которого закреплены в ст. 284 НК РФ. Для резидентов ОЭЗ законодатель, во-первых, установил нулевую ставку в части налога, зачисляемого в федеральный бюджет, и, во-вторых, ограничил верхнюю границу ставки налога, зачисляемого в региональные бюджеты, на уровне 13,5 %, разрешив регионам снижать ее вплоть до нулевого значения и гарантируя резидентам благоприятный режим деятельности по сравнению с обычными налоговыми условиями.

Нулевая ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет, — важный налоговый стимул, входящий в пакет преференций любого современного инструмента развития территорий, будь то территории опережающего развития или, например, региональные инвестиционные проекты, в том числе специальные инвестиционные контракты. Однако при ближайшем рассмотрении условий применения этой льготы в отношении

резидентов ОЭЗ обращают на себя внимание два обстоятельства: первое — нулевая ставка доступна не всем резидентам ОЭЗ, а только тем из них, кто осуществляет деятельность на территории технико-внедренческих зон и зон туристического кластера; второе — данная льгота помимо ограниченной сферы действия установлена как временная мера, т. е. по прошествии ряда лет новым резидентам ОЭЗ доступна не будет.

Выборочный, адресный порядок применения нулевой ставки говорит о том, что эта льгота не входит в число обычных условий налогообложения резидентов ОЭЗ; одновременно такой порядок отражает стремление законодателя в ускоренных темпах стимулировать развитие зон инноваций, а также оказать дополнительную налоговую поддержку регионам туристического кластера, находящегося, в отличие от других типов ОЭЗ, в экономически очень плохом состоянии — там почти нет резидентов и инфраструктуры. Причем последнее обуславливает невосребованность нулевой ставки в зонах кластера: из пяти регионов, входящих в туристический кластер, только в Карачаево-Черкесской и Чеченской Республике есть резиденты, которые пользуются преференциями, предоставленными на федеральном уровне⁴. На остальных территориях кластера никакой деятельности нет, соответственно, не используются и льготы, что лишний раз подтверждает вывод о невозможности привлечения инвесторов только мерами налоговой политики. В этом контексте наличие нулевой ставки для резидентов зон туризма даже не обязательно.

Однако отсутствие нулевой ставки для резидентов других ОЭЗ в текущих условиях способно искусственно снизить инвестиционную привлекательность особых экономических зон, потому что в системе преференций новых инструментов развития территорий нулевая ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет, — неотъемлемый элемент. Так, участники региональных инвестиционных проектов могут не платить налог на прибыль в федеральный бюджет до 2029 г., но не более чем в течение десяти лет после получения первой прибыли, а резиденты территорий опережающего развития — в течение пяти лет. Причем действие нулевой ставки во времени там ограничивается прежде всего периодом, прошедшим с момента появления рентабельности, а при отсутствии прибыли — с момента получения соответствующего статуса резидента или участника. Такой подход формирует благоприятные условия деятельности для всех новых резидентов (участников), не позволяя им применять льготу бессрочно. В отношении резидентов ОЭЗ аналогичный подход не применяется, что, безусловно, негативно влияет на конкурентоспособность особых экономических зон в привлечении инвесторов, многие из которых просто не смогут воспользоваться нулевой ставкой. Иными словами, выбор ОЭЗ для инвестирования средств с точки зрения окупаемости инвестиций менее эффективен.

Так, для резидентов технико-внедренческих зон нулевая ставка уже прекратила свое действие: последний раз ею можно было воспользоваться за налоговый период 2017 г., а резиденты туристического кластера смогут пользоваться налоговыми каникулами до 2023 г. Резиденты остальных типов ОЭЗ — промышленно-производственных и портовых — и вовсе обязаны платить налог на прибыль в федеральный бюджет по обычной налоговой ставке. Подобное соотношение налоговых условий свидетельствует о том, что инвестор с большой долей вероятности выберет тот проект для вложения средств, где гарантированно сможет получить льготу по налогу на прибыль. В этом отношении ОЭЗ с перспективами отмены нулевой ставки явно уступают своим альтернативам.

В то же время заметим, что на фоне временной централизации поступлений налога на прибыль в федеральный бюджет на период 2017–2020 гг. резиденты ОЭЗ, не освобожденные от уплаты этого налога на федеральном уровне, все же получают небольшое

⁴ В границах ОЭЗ на территории Карачаево-Черкесской Республики по итогам 2016 г. зарегистрировано 24 резидента, в границах ОЭЗ на территории Чеченской Республики — 1 резидент.

преимущество по сравнению с остальными налогоплательщиками, не являющимися резидентами ОЭЗ. По инициативе Правительства России в границах ОЭЗ сохраняется ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет, на уровне 2 %⁵, тогда как для исчисления налога в общем случае необходимо применять ставку в размере 3 %. Данное решение обосновывается недопущением роста налоговой нагрузки на инвесторов, не попадающих под действие льготы. В свою очередь, верхняя граница ставки налога на прибыль, который зачисляется в бюджет регионов, также остается на уровне 13,5 %, для того чтобы исключить ситуацию, когда «без решения субъекта Российской Федерации снижается налоговая ставка по налогу в части подлежащего зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации»⁶.

УСКОРЕННАЯ АМОРТИЗАЦИЯ

Ускоренная амортизация также относится к числу преференций по налогу на прибыль организаций, но в отличие от нулевой ставки и в силу своей специфики действует на бессрочной основе и применяется в виде повышающего коэффициента 2 к основной норме амортизации (подп. 3 п. 1 ст. 259.3 НК РФ). Однако она тоже является налоговым преимуществом резидентов не всех ОЭЗ и действует в границах только промышленно-производственных зон и зон туризма. Состав последних при этом не ограничен территорией туристического кластера, а включает все зоны туристско-рекреационного типа. Наличие механизма ускоренной амортизации, таким образом, создает выгоды при ведении деятельности в границах ОЭЗ указанных типов, потому что для инвесторов всех других территорий и проектов с особым правовым статусом он специально не установлен, за исключением налогоплательщиков — участников специальных инвестиционных контрактов. С другой стороны, указанное преимущество не является ключевым фактором при выборе налогоплательщиком инвестиционного проекта хотя бы потому, что не может заменить собой непосредственное снижение налоговой ставки.

В действующей системе распределения федеральных преференций по типам ОЭЗ, в которой нулевая ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет, не доступна резидентам промышленно-производственных зон, ускоренная амортизация может лишь отчасти компенсировать этот недостаток. В то же время механизм более быстрого списания расходов даже не всегда квалифицируется в качестве налоговой льготы, хотя и находится в одном ряду с другими способами стимулирования инновационной деятельности [5, с. 24]. На этом фоне особенно нелогично выглядит отсутствие норм, позволяющих быстрее включать в расходы стоимость основных средств резидентами технико-внедренческих зон. Тем не менее для них эта ситуация не является критичной, поскольку выход они могут найти в возможности применять повышающий коэффициент 3, установленный в отношении основных средств, которые используются только для осуществления научно-технической деятельности (подп. 2 п. 2 ст. 259.3 НК РФ), а также одновременно списывать в расходы стоимость электронно-вычислительной техники (п. 6 ст. 259 НК РФ).

Вопрос о том, является ли ускоренная амортизация налоговой льготой, — методологический, и единого ответа на него пока нет. Если исходить из того, что этот механизм просто позволяет отсрочить уплату налога, а в долгосрочном периоде не ведет к уменьшению налоговой базы [6, с. 43] и экономии на суммах налога на прибыль, то ускоренная амортизация не является льготой. С другой стороны, инвесторы со статусом резидента ОЭЗ

⁵ Федеральный закон от 27 ноября 2017 г. № 348-ФЗ «О внесении изменений в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

⁶ Пояснительная записка к проекту федерального закона № 269132-7 «О внесении изменений в статью 284 Налогового кодекса Российской Федерации».

могут быстрее списывать в расходы стоимость основных фондов не потому, что их фонды на самом деле изнашиваются быстрее, а просто потому, что имеют статус резидента ОЭЗ. В этом смысле ускоренную амортизацию следует считать налоговой льготой [7, с. 105].

ПОНИЖЕННЫЕ ТАРИФЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

Пониженные тарифы страховых взносов аналогичным образом получили в законодательстве собственную сферу действия, которая не совпадает со сферой действия ни нулевой ставки налога на прибыль, ни ускоренной амортизации. По совокупному льготному тарифу, который в 2018 г. составляет 21 %, страховые взносы могут уплачивать резиденты туристического кластера, а также резиденты промышленно-производственных и технико-внедренческих зон, но при условии, что их деятельность в последних двух случаях является технико-внедренческой. Это значит, что, например, осуществление промышленно-производственной деятельности на территории промышленно-производственной зоны право на уплату страховых взносов по льготному тарифу не дает. В механизм применения льготного тарифа заложен принцип его поэтапного, ежегодного увеличения с выходом на основной уровень обложения. В 2017 г. льготный тариф составлял 14 %, в 2019 г. он будет повышен до 28 %, т. е. приблизится к основному уровню, а с 2020 г. сравняется с ним (подп. 1 п. 2 ст. 427 НК РФ). В то же время наличие льготы по страховым взносам даже без учета ограниченной сферы ее действия не делает более выгодными условия осуществления инвестиций в ОЭЗ по сравнению с ТОР, а также Свободным портом Владивосток. Льготный тариф страховых взносов там не только ниже почти в два раза, поскольку составляет 7,6 % (подп. 5 п. 2 ст. 427 НК РФ), но и зафиксирован в этом значении и может применяться каждым новым резидентом в течение десяти лет. Данное обстоятельство предопределяет преимущественное положение тех, кто выберет для осуществления инвестиций указанные территории, а не особые экономические зоны.

ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ ИМУЩЕСТВЕННЫХ НАЛОГОВ

Среди налоговых льгот, гарантируемых в федеральном законодательстве резидентам ОЭЗ любого типа, выделяются налоговые каникулы по налогу на имущество организаций и земельному налогу, действующие в течение десяти и пяти лет соответственно⁷. В отличие от других льгот они универсальны и доступны любому новому инвестору, получающему статус резидента ОЭЗ. Тем не менее эти льготы могут быть легко заменены аналогичными положениями в субнациональном законодательстве о налогах и сборах, потому что данные платежи не являются федеральными налогами. И, более того, освобождение от уплаты указанных налогов относится к числу федеральных льгот по региональным и местным налогам, о которых неоднократно говорилось в «Основных направлениях налоговой политики РФ» как о недостатке российской налоговой системы (в силу существенного влияния решений, принимаемых на федеральном уровне, на устойчивость доходов субнациональных уровней бюджетной системы), и высказывалось предложение об их отмене в разумных пределах⁸. К тому же налоговые каникулы по транспортному налогу, который тоже относится к имущественным налогам, устанавливаются законами регионов, а не Налоговым кодексом РФ, из чего следует необходимость как минимум восстановить единый порядок установления льгот по налогам, которыми облагается движимое и недвижимое имущество резидентов ОЭЗ.

⁷ Для судостроительных организаций — резидентов промышленно-производственных зон налоговые каникулы по земельному налогу длятся десять лет.

⁸ См., напр., «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов».

НЕДОСТАТКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Систематизируя условия налогообложения, созданные на федеральном уровне для резидентов ОЭЗ (представлены в табл. 1), можно отметить, что к их основным характеристикам сегодня относятся:

— отсутствие единства и согласованности между налоговыми льготами, так как сфера действия каждой из них определяется обособленно, без применения системного подхода; льготное налогообложение резидентов ОЭЗ не складывается в единый и простой налоговый режим, а представляет собой набор точно регулируемых преференций;

— неоднородный уровень налоговой нагрузки на резидентов ОЭЗ и искусственная дифференциация налоговых условий по специфическому составу критериев, определяемых не только типом особой экономической зоны, но и ее принадлежностью к туристическому кластеру и даже видом осуществляемой резидентом деятельности; внутри ОЭЗ сосуществуют несколько налоговых режимов с разным уровнем поддержки инвесторов; наибольшую налоговую поддержку получает неэффективный туристический кластер, а наименьшую — портовый тип ОЭЗ, в котором осталась лишь одна особая зона;

— невысокая привлекательность особых экономических зон для инвесторов ввиду менее выгодных условий налогообложения в сравнении с альтернативными инструментами развития территорий: порядок применения налоговых льгот установлен таким образом, что делает более выгодным осуществление инвестиций в территории и проекты с иным правовым статусом.

Таблица 1

Налоговые режимы для резидентов ОЭЗ

Вид налога	Мера поддержки		Тип особой экономической зоны				
			ОЭЗ ППТ	ОЭЗ ТВТ	ОЭЗ ТРТ	тур. кластер	ОЭЗ ПТ
НДС	Освобождение от налога при реализации (работы, услуги)		нет	нет	нет	нет	есть
Налог на прибыль организаций	Снижение ставки	федеральная часть	нет	0 %*	нет	0 %**	нет
		региональная часть	Для всех типов ОЭЗ — не более 13,5 %				
	Ускоренная амортизация		есть	нет	есть	есть	нет
Налог на имущество организаций	Освобождение от уплаты налога		Для всех типов ОЭЗ сроком на 10 лет				
Земельный налог	Освобождение от уплаты налога		Для всех типов ОЭЗ сроком на 5 лет, для судостроительных организаций промышленно-производственных зон — на 10 лет				
Страховые взносы	Снижение тарифа***		21 % ТВД	21 % ТВД	нет	21 %	нет
Свободная таможенная зона	Освобождение от уплаты НДС и пошлин при ввозе товаров		есть	есть	нет	нет	есть****

Примечания: * до 2018 г.; ** до 2023 г.; *** указан тариф за 2018 г.; ТВД — технико-внедренческая деятельность; **** в ОЭЗ портового типа при ввозе товаров также дается освобождение от уплаты акцизов.

Источник: составлено автором.

Кроме того, хотелось бы также выделить три важных аспекта. Во-первых, если исходить из того, что резидентам зон туризма действительно нужны дополнительные налоговые стимулы, то тогда они должны быть предоставлены резидентам действительно всех таких зон, а не только зон, объединенных решением Правительства РФ в туристический кластер, принимая во внимание, что почти все ОЭЗ туристско-рекреационного типа не развиты и с этой точки зрения нуждаются в большей поддержке. Однако в настоящее время тот инвестор, который захочет вложить средства в «некластерный» регион, получит меньше преференций, и это ничем не обосновано.

Во-вторых, если рассматривать преимущественное положение региональных инвестиционных проектов и территорий опережающего развития как фактор привлечения инвестиций прежде всего в регионы Дальнего Востока, то текущие различия в налоговых условиях легко объяснимы и даже оправданны. Однако не стоит забывать, что эти инструменты привлечения инвестиций в соответствии с российским законодательством не имеют территориальных ограничений и могут использоваться в любом регионе страны. Например, налоговые льготы при реализации региональных инвестиционных проектов инвесторы могли получать независимо от выбранного для осуществления инвестиций субъекта РФ уже с 2016 г.⁹, а в 2018 г. истекает трехлетний срок, в пределах которого создание территорий опережающего развития ограничивалось территорией Дальнего Востока и моногородов¹⁰. Широкое распространение льготных налоговых режимов по всей стране может стать препятствием для улучшения экономического положения территорий, на которых созданы ОЭЗ, и способно оттолкнуть от них потенциальных инвесторов.

В-третьих, налогообложение резидентов ОЭЗ заметно отличается от стандартных условий ведения деятельности и, включая в себе льготы по разным платежам, фактически формирует специальный налоговый режим, но формально таковым не является. Тем не менее до 2005 г. (до принятия Закона об ОЭЗ) в перечень специальных налоговых режимов (ст. 18 НК РФ) входила система налогообложения в свободных экономических зонах. Существует мнение, что исключение этой системы из указанного перечня отрицательно повлияло на формирование особых налоговых режимов в особых экономических зонах и «не позволило разработать системообразующий специальный налоговый режим, в рамках которого могли бы устанавливаться особые налоговые режимы применительно к конкретным ОЭЗ» [8, с. 27–28]. На наш взгляд, само наличие множества разных налоговых режимов внутри правил, регулирующих налогообложение резидентов ОЭЗ, является существенным недостатком налогового законодательства РФ. При этом вопрос о формальном закреплении в первой части НК РФ единого территориального специального налогового режима не столь принципиален, поскольку данный шаг автоматически не ведет к решению проблемы несистематичного установления налоговых льгот в отношении резидентов ОЭЗ, а ввиду многообразия особых условий деятельности, созданных для инвесторов в целом, такой режим вряд ли сможет стать действительно единым. Кроме того, унификация налоговых условий должна быть разумной и с практической точки зрения представляет собой вполне достижимую задачу и без расширения перечня специальных налоговых режимов.

Таким образом, в условиях появления новых механизмов развития территорий о необходимости эффективного регулирования налоговых условий деятельности в особых экономических зонах фактически забыто. В рамках правил, регулирующих деятельность на территории ОЭЗ, не используются актуальные подходы налогообложения, а те, что есть, отстают от современной практики. При этом созданные внутри этих правил различия искусственны и в действительности не привели к реальным положительным изменениям.

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

На наш взгляд, дальнейшее развитие условий налогообложения резидентов ОЭЗ, с одной стороны, зависит от определения государством роли особых экономических зон в системе стимулирования инвестиций и их места в российской экономике на ближайшие годы и на отдаленную перспективу, а с другой стороны, определяется необходимостью

⁹ Федеральный закон от 23 мая 2016 г. № 144-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

¹⁰ Федеральный закон от 29 декабря 2014 г. № 473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации».

построения нормальных условий налогообложения в сохраняющихся ОЭЗ. В рамках текущего периода процесс создания новых особых экономических зон приостановлен по поручению Владимира Путина: последняя российская ОЭЗ была создана в Тульской области в начале 2016 г. [9], после этого и до настоящего времени ни одна такая зона в России не появилась. Следует признать, что заинтересованность государства в ОЭЗ снизилась, и данное обстоятельство отчасти объясняет недостаток внимания к проблемам налогообложения резидентов ОЭЗ.

В то же время, пока институт особых экономических зон в России существует, проблемы налогообложения их резидентов необходимо решать, иначе инвестиционная привлекательность ОЭЗ будет занижена просто из-за несовершенных налоговых правил, а такой подход экономически не оправдан. Не стоит забывать и о том, что отнюдь не все особые экономические зоны неэффективны, и если одни из них не могут нормально функционировать (прежде всего зоны туризма), это еще не значит, что правила налогообложения резидентов ОЭЗ тоже должны оставаться неэффективными.

Ориентирами в развитии налогообложения резидентов ОЭЗ должны стать: повышение привлекательности особых экономических зон для инвесторов, унификация условий налогообложения в разумных пределах как внутри ОЭЗ, так и между альтернативными налоговыми режимами, обеспечение простоты законодательства и эффективности налогообложения с учетом актуальных приоритетов налоговой политики РФ, включающих в себя в т. ч. отказ от регулирования федеральным центром льгот по налогам, отнесенным к ведению нижестоящих уровней власти. При этом развитие налогообложения не следует связывать с потерями бюджетной системы. Более того, учитывая сложившуюся ситуацию в сфере ОЭЗ, на цели развития которых государством уже потрачен огромный объем бюджетных средств, принимаемые меры должны базироваться в первую очередь на качественном регулировании льгот, а не их количественном расширении, т. е. не должны приводить к увеличению выпадающих доходов бюджетной системы. Исходя из этого, целесообразно принять следующие меры.

1. По налогу на прибыль организаций: установить нулевую ставку в части налога, который зачисляется в федеральный бюджет, для резидентов ОЭЗ независимо от типа ОЭЗ, со сроком действия пять либо десять лет после получения инвестором первой прибыли в качестве резидента ОЭЗ (п. 1.2 ст. 284 НК РФ). Применение нулевой федеральной налоговой ставки в соответствии с отмеченными параметрами позволит актуализировать правила налогообложения инвесторов, которые получают статус резидента ОЭЗ, в соответствии с современной практикой и тем самым создаст конкурентоспособные условия ведения деятельности в сравнении с альтернативными инструментами развития территорий при одновременной унификации налоговых льгот. При этом эти параметры не приведут к нарушению действующих условий налогообложения в границах ОЭЗ: поскольку нулевая ставка будет применяться только новыми резидентами (за счет условия о получении первой прибыли), для инвесторов, ранее получивших данный статус и уплачивающих налоги в текущем порядке, налоговая нагрузка не будет снижена. Это позволит избежать возникновения выпадающих доходов бюджетной системы, но станет важным условием привлечения новых инвесторов в непростой экономической ситуации, а также основным налоговым фактором повышения инвестиционной привлекательности ОЭЗ.

2. По налогу на имущество организаций и земельному налогу: перенести практику установления налоговых каникул на региональный и местный уровни, соответственно (отменив льготы, закрепленные в пп. 17, 22 ст. 381, пп. 9, 11 ст. 395 НК РФ). Отмена федеральных льгот, предоставляемых в виде налоговых каникул по налогу на имущество организаций и земельному налогу, соответствует приоритетам налоговой политики РФ и создаст унифицированную практику предоставления льгот по имущественным налогам не только в рамках ОЭЗ, но и между различными инструментами развития территорий,

в отношении которых установление налоговых каникул по имущественным налогам полностью передано в ведение региональных и местных властей. Данный шаг не приведет к ухудшению налоговых условий деятельности резидентов особых экономических зон, поскольку им даны гарантии от неблагоприятного изменения налогового законодательства в Законе об ОЭЗ (ст. 38), а регионы, на территории которых эти льготы применяются в настоящее время, вряд ли откажутся от своего права установить их в своем законодательстве. Более того, можно привести примеры регионов, которые ввели налоговые каникулы по налогу на имущество для резидентов ОЭЗ параллельно с положениями Налогового кодекса РФ: это Астраханская область¹¹, Томская область¹², а также Ульяновская область¹³. Не менее важно и то, что процесс установления этих льгот на региональном и местном уровнях власти будет осуществляться с учетом состояния региональных и местных бюджетов конкретных территорий, что повысит сбалансированность бюджетной системы страны в целом.

3. Отказаться от обособления туристического кластера в налоговых целях, в т. ч. при возможном установлении налоговых льгот для резидентов ОЭЗ в будущем. В свою очередь, на сегодняшний день можно сделать вывод, что при снижении размера страховых взносов для резидентов ОЭЗ было бы правильно сразу установить возможность их применения резидентами всех туристско-рекреационных зон, а не только туристического кластера. Однако, учитывая временный характер данной льготы, прекращающей действовать уже в 2020 г., сегодня что-либо менять фактически бессмысленно. Во-первых, даже если расширить действие пониженных тарифов на все зоны туризма, то такие тарифы будут действовать лишь в 2018–2019 гг. Во-вторых, предусмотренные тарифы в 2019 г. будут мало отличаться от основного уровня обложения, что не превратит эту льготу в действенный стимул для инвесторов. Снять ограничение по кластеру можно было бы при принятии решения о продлении действия пониженных тарифов для резидентов ОЭЗ на будущие периоды, однако при сохранении их текущей величины в этом также нет особого смысла, потому что на фоне гораздо более низкого тарифа для резидентов территорий опережающего развития, установленного на уровне ниже 10 %, пониженные тарифы выше 20 % не будут конкурентоспособными. Иными словами, промежуточные решения вряд ли принесут какую-либо пользу для развития особых экономических зон. В этом контексте конкурентоспособным для резидентов ОЭЗ может стать только аналогичный уровень преференций по страховым взносам, но это приведет к бюджетным потерям, что нежелательно.

В свою очередь, унификация сферы применения ускоренной амортизации в текущих условиях не будет целесообразным шагом. С одной стороны, это связано с тем, что данный стимул важен в первую очередь для капиталоемких отраслей, которые развиваются прежде всего в зонах промышленности, т. е. ускоренная амортизация характеризует специфику функционирования ОЭЗ данного типа. С другой стороны, в технико-внедренческих зонах она могла бы стать важным стимулом для развития инноваций, однако резиденты этих зон фактически могут использовать даже более высокий повышающий коэффициент амортизации на основе других положений Налогового кодекса РФ.

В зонах туризма ускоренная амортизация на практике не работает. По данным Федеральной налоговой службы, как минимум с 2010 г. в зонах туризма ускоренной амортизацией не пользовался никто и ни разу¹⁴. То есть эта преференция относится к числу

¹¹ Закон Астраханской области от 26 ноября 2009 г. № 92/2009-03 «О налоге на имущество организаций».

¹² Закон Томской области от 27 ноября 2003 г. № 148-03 «О налоге на имущество организаций».

¹³ Закон Ульяновской области от 2 сентября 2015 г. № 99-30 «О налоге на имущество организаций на территории Ульяновской области».

¹⁴ Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций по состоянию на 01.01.2017 (https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/).

неэффективных льгот, поэтому без заметного роста показателей функционирования ОЭЗ туристско-рекреационного типа в скором времени станет актуальным вопрос о необходимости ее сохранения применительно к данному типу особых экономических зон¹⁵.

Таким образом, реализация предложенных мер технически проста в осуществлении и является компромиссом между повышением качества налогового регулирования деятельности резидентов ОЭЗ и пресечением отрицательных последствий для бюджетной системы РФ. Предоставлять чрезмерно большие налоговые льготы в рамках инструмента, не оправдавшего ожиданий, не стоит, но и оставлять явные проблемы нерешенными тоже неверно. При этом важно понимать, что сами по себе налоговые льготы не могут решить всей совокупности проблем, накопившихся в сфере особых экономических зон. Развитие налогообложения необходимо, но должно сочетаться с усилиями по улучшению ситуации в неблагоприятных и недостаточно эффективных ОЭЗ за счет и неналоговых мер, прежде всего на основе активного развития инфраструктуры, а также более обоснованного выбора территории для создания режима ОЭЗ; в случае, когда эффективность ОЭЗ не повышается, необходимо рассматривать вопрос об отмене самого режима ОЭЗ. Как и в 2004 г. (перед вступлением в силу Закона об ОЭЗ), сегодня вполне актуальными остаются слова о необходимости «изжить иллюзию о том, что достаточно только объявить о создании ОЭЗ с соответствующими льготами, чтобы туда широкой рекой устремился иностранный капитал, с помощью которого можно будет решать наиболее острые социальные, экономические и даже экологические проблемы» [10].

Библиография

1. Не в полной мере обосновано увеличение в 2016 г. уставного капитала АО «ОЭЗ» на сумму 5,2 млрд руб. / Счетная палата РФ. URL: http://audit.gov.ru/press_center/news/29969.
2. Резяпова А. М. Развитие теоретических аспектов налоговой оптимизации в условиях совершенствования законодательства // Аудитор. 2017. № 9. С. 32–47.
3. Гордеева О. В. Особые экономические зоны: налоговый аспект // Финансы. 2009. № 7. С. 32–35.
4. Копина А. А. Ограничения налоговой оптимизации при дроблении бизнеса // Газета «Налоги». 2017. № 17.
5. Крохина Ю. А. Проблемы налогового регулирования государственно-частного партнерства в инновационной сфере // Финансовое право. 2012. № 2. С. 21–26.
6. Митрофанова И. А. Экономический потенциал налогового стимулирования деятельности предприятий // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 43. С. 37–48.
7. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: Ин-т Гайдара, 2010. 212 с.
8. Королева Л. П., Васяева Е. С. Проблемы правового регулирования налогообложения резидентов особых экономических зон в России // Финансовое право. 2011. № 8. С. 26–29.
9. Путин поручил прекратить создание особых экономических зон / Forbes.ru. URL: <http://www.forbes.ru/news/322275-putin-poruchil-prekratit-sozdanie-osobykh-ekonomicheskikh-zon>.
10. Особые экономические зоны — важный инструмент инвестиционной политики и государственной поддержки инновационной деятельности. Материалы парламентских слушаний / Официальный сайт Совета Федерации. URL: http://archiv.council.gov.ru/publications_sf/2005/05/item87.html.

¹⁵ В 2016 г. большинство ОЭЗ, прекративших существование досрочно, относились к туристско-рекреационному типу. Но и сейчас в рамках данного типа ОЭЗ остается много неэффективных территорий, что не исключает вероятности повторной оптимизации количественного состава ОЭЗ в ближайшие годы.

V. V. Gromov

Problems and Improvement Issues of Russia's SEZ Residents in Regard to Federal Taxation

Author's affiliation:

Vladimir V. Gromov (e-mail: Gromov@iep.ru), Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow 119571, Russian Federation

Abstract

Special Economic Zones are important mechanism of attracting investments to regions but in recent years their number has significantly reduced and other investment tools have appeared. Since taxation directly affects investment decisions, the article provides estimation of current federal tax reliefs concerning SEZ residents in terms of their ability to create incentives for obtaining resident status in SEZ. It also includes comparison with other favourable tax regimes recently introduced in Russia.

Keywords:

taxation, tax system, special economic zones, SEZ resident, tax reliefs, income tax

JEL: H32

References

1. The Increase in the Authorized Capital of JSC "SEZ" in the Amount of 5.2 Billion Rubles was not Fully Justified in 2016. Accounts Chamber of the Russian Federation. Available at: http://audit.gov.ru/press_center/news/29969.
2. Rezyapova A. M. Development of Theoretical Aspects of Tax Optimization in Conditions of Improving Legislation. *Auditor*, 2017, no. 9, pp. 32–47.
3. Gordeeva O. V. Special Economic Zones: Tax Aspect. *Finansy – Finance*, 2009, no. 7, pp. 32–35.
4. Kopina A. A. Limitations of Tax Optimization upon Business Fragmentation. *Gazeta Nalogi – Newspaper Taxes*, 2017, no. 17.
5. Krokhnina Ju. A. Problems of Tax Regulation of State-Private Partnership in Innovation Sphere. *Finansovoe pravo – Financial Law*, 2012, no. 2, pp. 21–26.
6. Mitrofanova I. A. The Economic Potential of Tax Incentives for Business. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet – International Accounting*, 2012, no. 43, pp. 37–48.
7. Malinina T. Recognition and Measurement of Tax Expenditures: International Experience and Russian Practice. Moscow: The Gaidar Institute Publ., 2010, 212 p.
8. Koroleva L. P., Vasyaeva E. S. Legal Regulation Problems of Special Economic Zone Residents' Taxation in Russia. *Finansovoe pravo – Financial Law*, 2011, no. 8, pp. 26–29.
9. Putin Instructed to Stop the Creation of Special Economic Zones / Forbes.ru. Available at: <http://www.forbes.ru/news/322275-putin-poruchil-prekratit-sozdanie-osobykh-ekonomicheskikh-zon>.
10. Special Economic Zones as an Important Instrument of Investment Policy and State Support of Innovative Activity. Materials of Parliamentary Hearings. Official Website of the Council of the Federation. Available at: http://archiv.council.gov.ru/publications_sf/2005/05/item87.html.