

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ УЧАСТНИКОВ СПЕЦИАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ КОНТРАКТОВ

Р.А. Шепенко, А.Г. Исаев

Московский государственный институт международных отношений (университет)

Министерства иностранных дел Российской Федерации, г. Москва, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

08 марта 2023 г.

Дата принятия в печать –

20 июня 2023 г.

Дата онлайн-размещения –

20 сентября 2023 г.

Рассматриваются актуальные проблемы налогообложения участников специальных инвестиционных контрактов. Исследуются не только положения законодательства, но и правоприменительная практика с целью выявления наиболее проблемных аспектов функционирования преференциального налогового режима. Предлагаются варианты решения некоторых вопросов правового регулирования специальных инвестиционных контрактов и налогообложения их участников.

Ключевые слова

Специальный инвестиционный контракт, налоговые льготы, налоговые отношения, инвестиции, промышленная политика

TAXATION OF SPECIAL INVESTMENT CONTRACTS PARTICIPANTS

Roman A. Shepenko, Andrey G. Isaev

MGIMO University, Moscow, Russia

Article info

Received –

2023 March 08

Accepted –

2023 June 20

Available online –

2023 September 20

The subject. The preferential tax regime provided to the participants of special investment contracts has been functioning in the Russian legal system for about 8 years. Despite the systematic "fine-tuning" of its legal regulation, taxpayers still face the legislative gaps and contradictions of separate normative provisions entailing tax risks. It seems appropriate to put forward the hypothesis that the existing tax treatment of the participants of special investment contracts is not devoid of these drawbacks, especially in terms of regional regulation, and could be improved.

Purpose of the study. The article represents an attempt to verify the aforementioned hypothesis and deals with selected provisions of the Russian legislation regulating preferential tax regime for participants of special investment contracts, which in addition to the Russian Tax Code includes the Federal Law "On Industrial Policy in the Russian Federation", regional and municipal normative legal acts.

Methodology. The methodological basis of this study are general scientific methods (analysis and synthesis, induction and deduction), private scientific methods (interpretation of legal acts), as well as content analysis, study of reports and analytical references of governmental organizations.

The main results. The study revealed that the Russian legislation, mainly regional and municipal, is not fully developed. As a consequence, the preferential tax regime for the participants of special investment contracts cannot efficiently function on the entire Russian territory. Also, the regulatory framework adopted at the federal level uses incorrect terminological apparatus in terms of defining tax support measures available to participants of special investment contracts, which entails tax risks for them.

Conclusions. The revealed drawbacks of the preferential tax regime for participants of special investment contracts can be leveled by means of point-by-point amendments to the federal legislation. To this end, the authors of the present study propose specific steps to overcome these drawbacks.

Keywords

Special investment contract, tax incentives, tax relations, investments, industrial policy

1. Введение

В результате внешнеполитического кризиса в России в 2022 г. в связи с проведением специальной военной операции на территории Украины, определенная часть иностранных инвесторов прекратила экономическую деятельность в России или приостановила реализацию своих проектов. Согласно исследованию Йельской школы менеджмента, более 1 000 зарубежных компаний приостановили или прекратили деятельность в России¹. При этом существенная часть задекларированных целей объявленного в 2014 г. курса на импортозамещение иностранной продукции к этому моменту не была достигнута².

В этой связи большую актуальность приобретают преференциальные режимы привлечения инвестиций, призванные решить проблемы импортозамещения и обеспечить переход российской экономики от экспортно-сырьевого к инновационному типу развития. Один из таких режимов был установлен в 2014 г., когда в России появилась новая правовая форма сотрудничества хозяйствующих субъектов и государства – специальный инвестиционный контракт (далее – СПИК), которая получила свое закрепление в Федеральном законе от 31 декабря 2014 г. № 488-ФЗ «О промышленной политике в Российской Федерации»³ (далее – Закон о промышленной политике); она призвана стимулировать промышленное производство путем предоставления инвесторам мер государственной финансовой поддержки в обмен на инвестиции [1, с. 58]. Одними из наиболее востребованных оказались налоговые меры поддержки, предоставляемые участникам СПИК [2, с. 11].

После их внедрения наметился ряд проблем, выявленных в положениях законодательства, судебных спорах между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также в письменных разъяснениях федеральных органов исполнительной власти: противоречия отдельных нормативных положений, влекущих за собой налоговые риски для инвесторов, а также непринятие в нарушение требований федерального законодательства представительными органами субъектов федерации нормативной базы, устанавливающей налоговые меры поддержки для участников СПИК.

Исследование особенностей функционирования преференциального режима СПИК и налогообложения его участников на текущий момент находится в фокусе внимания ученых, особенно в свете его постоянной «донастройки», проводимой в России политики импортозамещения и последних внешнеполитических событий [3; 4]. Хотя уже есть заслуживающие внимания наработки, сказать, что тема исчерпана, пока нельзя.

Цели и задачи настоящего исследования состоят в следующем: проанализировать Налоговый кодекс (далее – НК) РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с последующими изменениями) и Закон о промышленной политике, нормативные правовые акты субъектов федерации и муниципальных образований, устанавливающих налоговые меры поддержки для участников СПИК, выявить пробелы функционирования мер, предложить направления совершенствования российского законодательства.

Предметом анализа являются нормы российского законодательства, включая законодательство субъектов федерации и муниципальные правовые акты, судебные решения, а также письменные разъяснения федеральных органов государственной власти по вопросам налогообложения участников СПИК.

2. Уровень правового регулирования налогообложения участников СПИК

Несмотря на появление преференциального режима СПИК в Законе о промышленной политике в 2014 г., инвесторы не сразу получили возможность заключить контракт и пользоваться предусмотренными налоговыми мерами поддержки. Для полноценной работы механизма потребовалась доработка федеральной, региональной и муниципальной правовой базы [5, с. 155].

Например, регулирование налоговых мер поддержки для участников СПИК появилось в НК РФ не сразу. Законодателю понадобилось полтора года с момента принятия Закона о промышленной политике на внесение изменений в законодательство о налогах, сборах и страховых взносах. Был принят Федеральный закон от 23 мая 2016 г. № 144-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налого-

¹ Over 1,000 Companies Have Curtailed Operations in Russia—But Some Remain // Yale School of Management. July 18, 2023. URL: <https://som.yale.edu/story/2022/over-1000-companies-have-curtailed-operations-russia-some-remain> (дата обращения: 07.02.2023).

² Сенатор Клишас заявил о провале программы импортозамещения в России // РБК. 2022. 19 мая. URL: <https://www.rbc.ru/politics/19/05/2022/6285f0c79a7947c127bab983> (дата обращения: 07.03.2023).

³ Здесь и далее федеральные нормативные акты приводятся по СПС «КонсультантПлюс».

вого кодекса Российской Федерации», который установил налоговый статус для налогоплательщиков – участников СПИК. Закрепление соответствующего статуса не потребовало кардинальных перемен – он был приравнен к статусу налогоплательщика – участника регионального инвестиционного проекта⁴, распространив таким образом налоговые меры поддержки, предусмотренные для региональных инвестиционных проектов, на участников СПИК. Такое уравнивание породило и ряд определенных проблем в правоприменении. Налоговые органы и налогоплательщики по-разному понимали новые положения НК РФ в части требований к инвестору, а именно распространение существующих требований, предъявляемых к налогоплательщикам – участникам региональных инвестиционных проектов, на налогоплательщиков – участников СПИК [6, с. 12]. Точка в данном вопросе была поставлена в письменных разъяснениях Министерства финансов РФ, например в письме от 12 апреля 2017 г. № 03-03-РЗ/21627, где ведомство указало на нераспространение таких требований, которые представлялись избыточными, на участников СПИК⁵.

Только после конкретизации налогового статуса участников СПИК в 2016 г. стали заключаться первые контракты, и положения НК РФ смогли достаточным образом регулировать преференциальный режим [7, с. 107]. Однако, являясь многосторонним контрактом, сторонами которого также выступают субъекты федерации и муниципальные образования, преференциальный режим СПИК требует принятия нормативной базы не только на федеральном уровне, так как формулирование всех условий контракта, в том числе налоговых мер поддержки, возможно только с учетом бюджетных и (или) инвестиционных интересов каждой стороны [8, с. 1043]. В соответствии с п. 3 ст. 18.3 Закона о промышленной политике заключение СПИК возможно при условии, что на дату его заключения в нормативном правовом акте субъекта федерации, являющегося стороной контракта, определены меры стимулирования деятельности в сфере промышленности.

Однако более чем за восьмилетнюю историю функционирования преференциального режима СПИК отдельные субъекты федерации не приняли необходимые нормативные акты, даже несмотря на систематические рекомендации ученых и юристов совершенствовать региональное законодательство [9, с. 946]. Согласно информации, представленной на официальном сайте Фонда развития промышленности, по результатам мониторинга нормативных правовых актов на 16 января 2023 г. двенадцать субъектов федерации не предусмотрели в своем законодательстве ни одной меры государственной финансовой поддержки для участников СПИК, включая налоговые⁶. Принимая во внимание тот факт, что инвестору на уровне субъекта федерации и/или муниципального образования могут быть предоставлены не только налоговые меры поддержки, но и иные, например особые условия аренды земельных участков, создание объектов инфраструктуры и др., проблема с отсутствием налогового стимулирования деятельности инвестора носит более масштабный характер. Проведенный анализ показал, что существенно большее число субъектов федерации и муниципальных образований не имеют нормативных правовых актов, устанавливающих налоговые меры поддержки.

Например, Закон Брянской области от 10 августа 2015 г. № 66-З «О промышленной политике в Брянской области»⁷ допускает возможность заключения СПИК, однако региональные законы от 26 ноября 2004 г. № 73-З «О понижении ставки налога на прибыль организаций для отдельных категорий налогоплательщиков» и от 9 июня 2015 г. № 41-З «Об инвестиционной деятельности в Брянской области» не содержат положений о соответствующих налоговых мерах поддержки для инвесторов, заключивших СПИК. Аналогичная ситуация в республиках Бурятия, Саха (Якутия), Хакасия, Алтайском, Забайкальском и Хабаровском краях, Архангельской и Астраханской областях и некоторых других субъектах федерации⁸.

Это значительно снижает эффективность и привлекательность рассматриваемого преференциального режима и даже служит поводом

⁴ Схожий с СПИК механизм привлечения инвестиций, существующий на уровне отдельных субъектов федерации.

⁵ В этой связи в 2019 г. налогоплательщики – участники СПИК получили свой собственный независимый статус в отдельной гл. 3.5 НК РФ.

⁶ Специальные инвестиционные контракты: СПИК 2.0. Версия от 29.03.2023 // Фонд развития промышленности:

офиц. сайт. URL: <https://frprf.ru/download/prezentatsiya-spik.pdf> (дата обращения: 16.02.2023).

⁷ Здесь и далее региональные и муниципальные нормативные акты приводятся по СПС «Гарант».

⁸ Анализ законодательства субъектов федерации по состоянию на 16 февраля 2023 г.

для обращения в суды заинтересованными лицами и прокурорами с исками о неправомерном бездействии региональных и муниципальных органов власти и об их обязанности сформировать соответствующую нормативную базу, регулирующую СПИК, включая налогообложение его участников⁹. То есть несмотря на фактическую возможность заключения СПИК с участием большинства субъектов федерации, налоговые меры поддержки, являющиеся определяющими для многих хозяйствующих субъектов при принятии решения об инвестировании, очень часто не могут быть получены из-за отсутствия должного уровня правового регулирования налогообложения участников СПИК на региональном и муниципальных уровнях.

Из этого вытекает еще одна проблема, связанная с одной из основных налоговых мер поддержки, предусмотренной на федеральном уровне, – сниженной ставкой по налогу на прибыль организаций. Данная мера может быть применима налогоплательщиком – участником СПИК, только если соответствующее положение о сниженной ставке предусмотрено на уровне законодательства субъекта федерации (п. 2 ст. 284.9 НК РФ). Следовательно, существенная доля налоговых мер поддержки недоступна инвесторам в отдельных территориальных единицах, в том числе в указанных выше. Очевидно, что это не способствует повышению их инвестиционной привлекательности и приводит к неравномерному распределению инвестиций по субъектам федерации [10].

Причины непринятия нормативной базы по СПИК в субъектах федерации и муниципальных образованиях различаются. Например, в Хабаровском крае пониженная ставка (0 %) по налогу на прибыль для участников СПИК была признана неэффективной для целей социально-экономического развития и оздоровления государственных финансов Хабаровского края¹⁰. В других территориальных единицах причины отсутствия нормативной базы куда прозаич-

нее: отсутствие заинтересованности или бездействие должностных лиц уполномоченных органов власти¹¹.

В этой связи перед субъектами законодательной инициативы может быть поставлен вопрос о необходимости указания конкретных мер стимулирования или их минимального перечня в п. 3 ст. 18.3 Закона о промышленной политике. Это позволит повысить привлекательность преференциального режима СПИК и увеличить количество заключенных контрактов, которых, как отмечается в профильной литературе, в настоящий момент достаточно мало¹², что особенно актуально в свете современной внешнеполитической и экономической ситуации в России [11, с. 54].

3. Соотношение сниженной ставки налога с понятием «налоговая льгота»

Одной из наиболее распространенных налоговых мер поддержки для стимулирования инвестиций во многих государствах, включая Россию, является сниженная ставка налога [12].

В настоящий момент участники СПИК могут претендовать на снижение ставки по нескольким налогам [13, с. 24]. Так, в п. 1, 1.14 ст. 284 и ст. 284.9 НК РФ предусмотрено, что участник СПИК применяет ставку 0 % по налогу на прибыль, зачисляемому в федеральный бюджет, и пониженную ставку до 0 % по налогу, зачисляемому в бюджет субъекта федерации при выполнении ряда условий. Размер региональной ставки может быть различным в зависимости от места реализации инвестиционного проекта и соответствующего законодательства субъекта федерации. В некоторых субъектах, например в Новгородской области, участники СПИК могут претендовать на снижение транспортного налога на 50 % от установленной ставки в течение срока действия контракта в соответствии с п. 4.1 ст. 4 Закона от 30 сентября 2008 г. № 379-ОЗ «О транспортном налоге». Схожие по характеру меры поддержки по налогу на имущество организаций и земельному налогу установлены в нормативных правовых актах некоторых субъектов

⁹ Например, Решение Кинешемского городского суда Ивановской области от 29 июня 2018 г. по делу № 2-1057/2018, решение Центрального районного суда г. Тольятти от 24 октября 2018 г. по делу № 2Ф-4990/2018, решение Кировского районного суда Республики Северная Осетия-Алания от 15 мая 2019 г. по делу № 2А-119/2019. Здесь и далее судебные решения, если не указано иное, приводятся по СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ Распоряжение Правительства Хабаровского края от 13 сентября 2018 г. № 594-рп «О Плате по устранению не-

эффективных налоговых льгот (пониженных ставок по налогам)». URL: <https://minfin.khabkrai.ru/portal/Show/Content/2740/> (дата обращения: 17.02.2023).

¹¹ Например, Решение Кинешемского городского суда Ивановской области от 29 июня 2018 г. по делу № 2-1057/2018.

¹² Согласно реестру СПИК (публичному), опубликованному на официальном сайте Минпромторга России, на 17 февраля 2023 г. было заключено 69 СПИК, см.: URL: <https://gisp.gov.ru/spic2/pub/> (дата обращения: 17.02.2023).

федерации и муниципальных образований. Например, в ст. 2.3 Закона Волгоградской области от 28 ноября 2003 г. № 888-ОД «О налоге на имущество организаций» и п. 3.1 Решения Городского Совета муниципального образования город Набережные Челны Республики Татарстан от 9 ноября 2016 г. № 11/6 «О земельном налоге».

Указанная мера поддержки по-разному определяется в законодательстве. Например, в Законе Московской области от 24 ноября 2004 г. № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области» сниженная ставка налога на прибыль организаций для участников СПИК обозначена как налоговая льгота. Аналогичный терминологический аппарат в отношении сниженных ставок по налогам используется в ст. 3 Закона Республики Дагестан от 8 октября 2004 г. № 22 «О налоге на имущество организаций», п. 2 ст. 2.1 Закона Белгородской области от 27 ноября 2003 г. № 104 «О налоге на имущество организаций», ст. 4.2 Закона Самарской области от 25 ноября 2003 г. № 98-ГД «О налоге на имущество организаций на территории Самарской области», ст. 2 Закона Томской области от 1 сентября 2017 г. № 87-ОЗ «О предоставлении налоговых льгот участникам специальных инвестиционных контрактов – инвесторам в Томской области» и некоторых других субъектах федерации.

Однако НК РФ проводит разграничение между понятиями сниженной ставки налога и налоговой льготы. Так, в соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы и в силу ст. 17 НК РФ является обязательным элементом налогообложения. Вместе с тем согласно п. 1 ст. 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Существует мнение, что отличие кроется прежде всего в функциональном назначении налоговой ставки и налоговой льготы [14, с. 40].

Различия проявляются не только в функциях рассматриваемых понятий. Несмотря на то, что сниженная ставка и налоговая льгота имеют единую цель – снижение налогового бремени налогоплательщика, их различия становятся заметны также при анализе механизмов их действия. Так, инвестор не вправе отказаться или приостановить использование сниженной ставки, а момент начала ее действия обусловлен выполнением необходимых требований для получения. Использование налоговой льготы происходит несколько иным образом: налогоплательщик предоставляет документы, подтверждающие правомерность применения льготы в течение определенного периода, в рамках процедур налогового контроля и может в любой момент от нее отказаться или приостановить. Аналогичного подхода при разграничении рассматриваемых понятий придерживается Н.Н. Тютюрюков [15] и А.С. Баландина [16], которые выделяют отдельную группу налоговых мер поддержки – преференций, к которым и относят пониженные ставки.

Сложившаяся практика применения положений НК РФ высшими судебными инстанциями, включая Конституционный Суд РФ, разъясняет, что налогоплательщик не вправе произвольно по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога¹³, налоговая ставка является обязательным элементом налогообложения, и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения¹⁴. В Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 7 декабря 2017 г. по делу № А40-40587/2017¹⁵ указано, что налоговая ставка как обязательный элемент налогообложения подлежит безусловному применению, а при установлении разных налоговых ставок в рамках одного налога – применению к тем объектам налогообложения, которые прямо указаны в законе, и выбор конкретной ставки, в отличие от налоговой льготы, как следует из правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении от 15 мая 2007 г. № 372-О-П, не может быть обусловлен волеизъявлением налогоплательщика. В связи с чем пониженная налоговая ставка не является налоговой льготой в смысле ст. 17, 56 НК РФ.

¹³ Постановления Президиума ВАС РФ от 20 декабря 2005 г. № 9252/05 по делу № А75-295/2005, от 19 июня 2006 г. № 16305/05 по делу № А55-20247/04-34, от 25 ноября 2008 г. № 9515/08 по делу № А40-45483/07-4-261.

¹⁴ Определения Конституционного Суда РФ от 15 мая 2007 г. № 372-О-П, от 2 апреля 2009 г. № 475-О-О, от 26 января 2010 г. № 123-О-О.

¹⁵ URL: <https://sudact.ru> (дата обращения: 20.02.2023).

Исходя из изложенного выше, региональные законодатели, по всей видимости, используют некорректный понятийный аппарат, относя сниженные ставки по налогам к налоговым льготам. Комментируя данную правовую коллизию, Министерство финансов РФ подтвердило позицию, что сниженные ставки (в любом размере, вплоть до 0 %) не относятся к налоговым льготам и таковыми не являются, указав на необходимость приведения нормативных правовых актов субъектов федерации в соответствие с НК РФ¹⁶.

Как показал проведенный анализ законодательства субъектов федерации, многие территориальные единицы так и не внесли соответствующие изменения. Вместе с тем ошибки в терминологическом аппарате и неправильное понимание сущности налоговых мер поддержки характерны даже для федерального законодательства, в частности Закона о промышленной политике. Буквальное толкование п. 4 ст. 10 указанного закона допускает предоставление финансовой поддержки инвесторам по СПИК исключительно в форме налоговых льгот, что вступает в прямое противотечение с положениями налогового законодательства, которое предусматривает также иные налоговые меры поддержки, например пониженные ставки.

Неясность и противоречивость указанных положений может влечь за собой налоговые риски в форме отказа участнику СПИК в применении сниженной ставки по налогам при занятии налоговыми органами формального подхода при проведении мероприятий налогового контроля [17, с. 23]. Данный пробел свидетельствует о необходимости рассмотрения вопроса о внесении в Закон о промышленной политике, а также нормативные правовые акты субъектов федерации и муниципальных образований соответствующих изменений с целью единообразного толкования и использования их положений. В частности, указанная проблема может быть решена путем закрепления в указанных актах термина «налоговые меры поддержки», который станет обобщающим для налоговых льгот и иных налоговых преференций и позволит минимизировать обозначенный выше налоговый риск.

Возможно, «камень преткновения» кроется в понятии «налоговые меры». Термин «налоговые

меры» можно встретить еще в публикациях начала XX в. [18, р. 619]. Наряду с ним для идентификации отличий в налогообложении, в том числе по уровню между резидентами и нерезидентами, отечественных и иностранных товаров используется термин «меры налогообложения» [19, р. 186]. В текстах международных договоров они могут использоваться в различных значениях.

Термин «налоговые меры» можно встретить и в национальном законодательстве России¹⁷, но в целом в наших исследованиях и учебной литературе он и его аналог пока, что называется, не прижились. Помимо известного влияния на академический лексикон категориального аппарата, используемого в нормативных актах, это можно объяснить, наверное, устоявшейся ассоциацией слова «меры» с обеспечением исполнения обязательств и юридической ответственностью.

4. Оценка дифференцированных ставок по налогу на прибыль организаций

Налоговое законодательство не содержит определения дифференцированных ставок по налогам. Однако указанное понятие периодически встречается в отдельных положениях НК РФ. Возможность установления субъектами федерации дифференцированных ставок предусмотрена по отдельным налогам, в частности по транспортному, земельному налогу и налогу на имущество.

Вместе с тем дифференцированные ставки по налогу на прибыль, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов федерации, для инвесторов, заключивших СПИК, можно встретить в региональном законодательстве. Например, в ст. 2.4 Закона Республики Башкортостан от 31 октября 2011 г. № 454-з «Об установлении пониженной налоговой ставки налога на прибыль организаций» мера поддержки предусмотрена только для производителей автотранспортных средств, прицепов и полуприцепов, а также производителей химических веществ и химических продуктов. Дифференциация налогоплательщиков – участников СПИК по виду деятельности, и, как следствие, дополнительные требования, встречаются также в ст. 2 Закона Республики Татарстан от 2 декабря 2017 г. № 87-ЗРТ «Об установлении налоговой ставки по налогу на прибыль организаций для организаций – участников специальных инвести-

¹⁶ Письма Министерства финансов РФ от 28 апреля 2008 г. № 03-02-07/1-163, от 1 октября 2018 г. № 03-05-04-01/70113.

¹⁷ См. ст. 13 Федерального закона от 23 февраля 2013 г. № 15-ФЗ «Об охране здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма, последствий потребления табака или потребления никотинсодержащей продукции».

ционных контрактов», в соответствии с которой право на применение пониженной ставки 0 %, подлежащей зачислению в бюджет Республики Татарстан, имеют только организации – производители грузовых автотранспортных средств.

Правомерность установления таких дополнительных условий для участников СПИК вызывает сомнение и требует анализа. Так, законодательными органами государственной власти субъектов федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены федеральным законодательством, а именно НК РФ, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения (п. 3 ст. 12 НК РФ). В ст. 284.9 НК РФ предусмотрено полномочие субъектов федерации на установление пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль организации до 0 %, подлежащей зачислению в региональный бюджет.

Однако проведенный анализ и указанных норм, и положений налогового законодательства в целом не позволяет выявить полномочий субъектов федерации устанавливать дифференцированные ставки по налогу на прибыль, подлежащему зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации, в зависимости от вида деятельности инвестора. Следовательно, можно констатировать, что отдельные субъекты федерации все-таки вводят избыточные требования без прямых на то оснований, предусмотренных НК РФ.

Соответствующая проблема не раз поднималась налогоплательщиками – участниками СПИК или потенциальными инвесторами в письменных запросах, адресованных в Министерство финансов РФ. Опубликованные в публичном доступе ответы государственного органа также содержат аналогичный вывод о неправомерности установления дифференцированных ставок по налогу на прибыль организаций субъектами федерации¹⁸. В этой связи особую актуальность приобретает необходимость рассмотрения федеральным законодателем вопроса о закреплении прямого запрета в НК РФ на установлении таких ставок по налогу на прибыль субъектами федерации.

5. Выводы и результаты исследования

Проведенное исследование позволило выявить ряд проблемных аспектов налогообложения участников СПИК.

Во-первых, несмотря на достаточно длительное существование преференциального режима, российское законодательство всё еще содержит пробелы правового регулирования отдельных налоговых мер поддержки и требует ее «донастройки». Преимущественно, данная проблема характерна для нормативной базы, принимаемой субъектами федерации и муниципальными образованиями, которая является неотъемлемой частью общего регулирования СПИК и без которой невозможно получение налоговых мер поддержки инвесторами в силу специфики преференциального режима. Решением может послужить указание конкретных мер стимулирования или их минимального перечня в общей норме (п. 3 ст. 18.3) Закона о промышленной политике, устанавливающей обязанность субъектов федерации принимать соответствующее законодательство о поддержке участников СПИК.

Во-вторых, уже принятое законодательство, включая федеральное, использует некорректный терминологический аппарат в части определения доступных для участников СПИК налоговых мер поддержки, что влечет за собой налоговые риски для инвесторов. Отождествление налоговой льготы и пониженной ставки налога в силу их разного функционального назначения и механизма применения должно быть исключено из нормативных правовых актов, а порядок использования терминов приведен в соответствие с нормами НК РФ.

В-третьих, анализ законодательства отдельных субъектов федерации выявил некоторую избыточность требований к налогоплательщикам – участникам СПИК в форме дифференцированных ставок по налогу на прибыль в зависимости от вида деятельности инвестора. Такой подход противоречит требованиям НК РФ, устанавливающим полномочия субъектов федерации по регулированию налогообложения на своей территории, и может быть исключен путем закрепления прямого запрета в НК РФ на установлении дифференцированных ставок по налогу на прибыль субъектами федерации.

Проблемные аспекты регулирования налогообложения участников СПИК характерны преимущественно для субъектов федерации и муниципальных образований. В противовес ему федеральное законодательство по СПИК оперативно отвечает на возникающие проблемы и постоянно дорабатывается

¹⁸ Например, письма Министерства финансов РФ от 21 января 2020 г. № 03-03-05/2838, от 31 мая 2022 г. № 03-03-05/51359.

[20, с. 36; 21, с. 12]. В этой связи перед федеральным законодателем может быть поставлен вопрос о рассмотрении возможности наделения Фонда развития промышленности (как основного оператора по заключению СПИК) дополнительными полномочиями

по мониторингу нормотворческой деятельности представительных органов субъектов федерации и муниципальных образований в указанной сфере и их консультационной поддержке.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Мантуров Д. В. Государственное регулирование российской промышленности в 2010-х гг. / Д. В. Мантуров, Г. С. Никитин, В. С. Осьмаков // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2017. – № 1. – С. 50–70.
2. Глухова М. Н. Специальный инвестиционный контракт: взгляд бизнеса / М. Н. Глухова, А. Н. Шохин // Власть. – 2017. – Т. 25, № 7. – С. 7–12.
3. Гандилов Т. М. Специальный инвестиционный контракт: особенности законодательного регулирования / Т. М. Гандилов // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2019. – № 12. – С. 82–87.
4. Попондопуло В. Ф. Специальный инвестиционный контракт как правовая форма инвестиционных соглашений с участием публично-правового образования / В. Ф. Попондопуло // Конкурентное право. – 2017. – № 3. – С. 17–24.
5. Евстафьева Ю. В. Опыт применения и совершенствования специального инвестиционного контракта / Ю. В. Евстафьева // Вестник института экономики Российской академии наук. – 2019. – № 3. – С. 152–167. – DOI: 10.24411/2073-6487-2019-10038.
6. Цыганков Э. РИП и СПИК. Разошлись, как в море корабли? / Э. Цыганков // ЭЖ-Юрист. – 2017. – № 43. – С. 12.
7. Белов В. Б. Специальные инвестиционные контракты и российско-германское экономическое сотрудничество. Часть первая / В. Б. Белов // Современная Европа. – 2019. – № 6. – С. 105–116. – DOI: 10.15211/sovereurope62019105116.
8. Романова О. А. Теоретические, институциональные и этические основания реализации современной промышленной политики. Часть II / О. А. Романова, А. О. Пономарева // Экономика региона. – 2019. – Т. 15, вып. 4. – С. 1036–1049. – DOI: 10.17059/2019-4-6.
9. Ольховик В. В. Возможности развития налогового потенциала субъектов Российской Федерации / В. В. Ольховик // Экономика региона. – 2019. – Т. 15, вып. 3. – С. 938–951. – DOI: 10.17059/2019-3-23.
10. Вякина И. В. Инвестиционные налоговые стимулы как инструменты развития территорий / И. В. Вякина, Л. А. Плотицына, Г. Г. Скворцова // Региональная экономика: теория и практика. – 2019. – Т. 17, № 3. – С. 540–553. – DOI: 10.24891/re.17.3.540.
11. Кванина В. В. СПИК как инструмент импортозамещения в Российской Федерации в условиях обновленного санкционного режима / В. В. Кванина // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия «Право». – 2022. – Т. 22, № 2. – С. 52–29. – DOI: 10.14529/law220209.
12. Вотинов А. И. Детерминанты частных инвестиций в России: роль налога на прибыль / А. И. Вотинов, М. А. Елкина, И. В. Никонов // Экономический журнал Высшей школы экономики. – 2019. – Т. 23, № 4. – С. 542–561. – DOI: 10.17323/1813-8691-2019-23-4-542-561.
13. Вишневский В. П. Налоги и технологии: прошлое, настоящее и будущее налоговой системы России / В. П. Вишневский, Л. И. Гончаренко, И. В. Никулкина, А. В. Гурнак // Terra Economicus. – 2020. – Т. 18, № 4. – С. 6–31. – DOI: 10.18522/2073-6606-2020-18-4-6-31.
14. Трапезников А. И. Соотношение понятий «налоговая льгота» и «дифференцированная налоговая ставка» в налоговом законодательстве РФ и порядок их применения / А. И. Трапезников // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2019. – № 3. – С. 38–42.
15. Тютюрюков Н. Н. Налоговые льготы и преференции: цель – одна, а механизм – разный / Н. Н. Тютюрюков, Г. Б. Тернопольская, В. Н. Тютюрюков // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 10 (82). – С. 18–23.
16. Баландина А. С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций / А. С. Баландина // Вестник Томского государственного университета. – 2011. – № 4 (16). – С. 105–110.

17. Данилова В. В. Налоговые преференции: понятие, виды, цели и порядок получения / В. В. Данилова // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2022. – № 4. – С. 19–26.
18. Wells D. A. The Theory and Practice of Taxation / D. A. Wells. – New York : D. Appleton and Company, 1900. – 666 p.
19. Chua A. T. Precedent and Principles of WTO Panel Jurisprudence / A. T. Chua // Berkeley Journal of International Law. – 1998. – Vol. 16, iss. 2. – P. 171–196.
20. Белоусов А. Л. Преференциальные режимы осуществления предпринимательской деятельности: проблемы регулирования и направления совершенствования законодательства / А. Л. Белоусов // Хозяйство и право. – 2022. – № 10. – С. 30–41.
21. Белоусов А. Л. Правовые аспекты становления и развития специальных инвестиционных контрактов в Российской Федерации / А. Л. Белоусов // Legal Bulletin. – 2022. – Т. 7, № 4. – С. 9–16.

REFERENCES

1. Manturov D.V., Nikitin G.S., Osmakov V.S. Government regulation of Russian industry in the 2010s. *Voprosy gosudarstvennogo i munitsipal'nogo upravleniya = Public Administration Issues*, 2017, no. 1, pp. 50–70. (In Russ.).
2. Glukhova M.N., Shokhin A.N. Special capital investment project: the viewpoint of business. *Vlast'*, 2017, vol. 25, no. 7, pp. 7–12. (In Russ.).
3. Gandilov T.M. Special investment contract: features of legislative regulation. *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika*, 2019, no. 12, pp. 82–87. (In Russ.).
4. Popondopulo V.F. Special investment contract as legal form of investment agreements at participation of public law entities. *Konkurentnoe pravo = Competition Law*, 2017, no. 3, pp. 17–24. (In Russ.).
5. Evstafieva Yu.V. Experience of application and development of special investment contract. *Vestnik Instituta ekonomiki Rossiiskoi akademii nauk = The Bulletin of the Institute of Economics of the Russian Academy of Sciences*, 2019, no. 3, pp. 152–167. DOI: 10.24411/2073-6487-2019-10038. (In Russ.).
6. Tsygankov E. RIP and SPIC. They parted like ships at sea?. *EZh-Yurist*, 2017, no. 43, p. 12. (In Russ.).
7. Belov V. Special Investment Contracts and Russian-German Economic Cooperation (first part). *Sovremennaya Evropa = Contemporary Europe*, 2019, no. 6, pp. 105–116. DOI: 10.15211/soveurope62019105116. (In Russ.).
8. Romanova O.A., Ponomareva A.O. Theoretical, Institutional and Ethical Basis for Implementing Modern Industrial Policy. Part II. *Ekonomika regiona = Economy of region*, 2019, vol. 15, iss. 4, pp. 1036–1049. DOI: 10.17059/2019-4-6. (In Russ.).
9. Olkhovik V.V. The Possibilities for Developing the Tax Potential of the Constituent Entities of the Russian Federation. *Ekonomika regiona = Economy of region*, 2019, vol. 15, iss. 3, pp. 938–951. DOI: 10.17059/2019-3-23. (In Russ.).
10. Vyakina I.V., Plotitsyna L.A., Skvortsova G.G. Investment tax incentives as tools for the development of land areas. *Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika = Regional Economics: Theory and Practice*, 2019, vol. 17, no. 3, pp. 540–553. DOI: 10.24891/re.17.3.540. (In Russ.).
11. Kvanina V.V. SPIC as an instrument of import substitution in the Russian Federation under the conditions of the updated sanctions regime. *Vestnik Yuzhno-Ural'skogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya «Pravo» = Bulletin of South Ural State University. Series "Law"*, 2022, vol. 22, no. 2, pp. 52–29. DOI: 10.14529/law220209. (In Russ.).
12. Votinov A., Elkina M., Nikonov I. The Determinants of Private Investment in Russia: The Role of Corporate Income Tax. *Ekonomicheskii zhurnal Vysshei shkoly ekonomiki = HSE Economic Journal*, 2019, vol. 23, no. 4, pp. 542–561. DOI: 10.17323/1813-8691-2019-23-4-542-561. (In Russ.).
13. Vishnevsky V.P., Goncharenko L.I., Nikulkina I.V., Gurnak A.V. Taxes and technology: past, present and future of the Russian tax system. *Terra Economicus*, 2020, vol. 18, no. 4, pp. 6–31. DOI: 10.18522/2073-6606-2020-18-4-6-31. (In Russ.).
14. Trapeznikov A.I. The ratio of the concepts of "tax relief" and "differential tax rate" in the tax legislation of the Russian Federation and the order of their application. *Finansovyi vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskii uchët*, 2019, no. 3, pp. 38–42. (In Russ.).
15. Tyutyuryukov N.N., Ternopolskaya G.B., Tyutyuryukov V.N. Tax privileges and preferences: the purpose – one, but the mechanism – different. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2009, no. 10 (82), pp. 18–23. (In Russ.).

16. Balandina A.S. Analysis of theoretical aspects of tax benefits and tax preferences. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta = Tomsk State University Journal*, 2011, no. 4 (16), pp. 105–110. (In Russ.).
17. Danilova V.V. Tax preferences: the concept, types, goals and procedures for obtaining. *Oplata truda: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie*, 2022, no. 4, pp. 19–26. (In Russ.).
18. Wells D.A. *The Theory and Practice of Taxation*. New York, D. Appleton and Company Publ., 1900. 666 p.
19. Chua A.T. Precedent and Principles of WTO Panel Jurisprudence. *Berkeley Journal of International Law*, 1998, vol. 16, iss. 2, pp. 171–196.
20. Belousov A.L. Preferential regimes for conduct of business: regulation problems and law improvement areas. *Khozyaistvo i pravo = Economy and Law*, 2022, no. 10, pp. 30–41. (In Russ.).
21. Belousov A.L. Legal aspects of formation and development of special investment contracts in the Russian Federation. *Legal Bulletin*, 2022, vol. 7, no. 4, pp. 9–16. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Шепенко Роман Алексеевич – доктор юридических наук, профессор кафедры административного и финансового права Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации 119454, Россия, г. Москва, пр. Вернадского, 76
E-mail: r.shepenko@inno.mgimo.ru
ORCID: 0000-0003-0767-9661

Исаев Андрей Геннадьевич – аспирант кафедры административного и финансового права Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации 119454, Россия, г. Москва, пр. Вернадского, 76
E-mail: andr.isaew2016@yandex.ru

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Шепенко Р.А. Налогообложение участников специальных инвестиционных контрактов / Р.А. Шепенко, А.Г. Исаев // Правоприменение. – 2023. – Т. 7, № 3. – С. 85–94. – DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(3).85-94.

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Roman A. Shepenko – Doctor of Law, Professor, Department of Administrative and Financial Law MGIMO University
76, Vernadskogo pr., Moscow, 119454, Russia
E-mail: r.shepenko@inno.mgimo.ru
ORCID: 0000-0003-0767-9661

Andrey G. Isaev – PhD student, Department of Administrative and Financial Law MGIMO University
76, Vernadskogo pr., Moscow, 119454, Russia
E-mail: andr.isaew2016@yandex.ru

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Shepenko R.A., Isaev A.G. Taxation of special investment contracts participants. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2023, vol. 7, no. 3, pp. 85–94. DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(3).85-94. (In Russ.).