

8/23

ПРЕПРИНТЫ

МИКРОЭКОНОМИКА ОТРАСЛЕВЫЕ РЫНКИ
ПРОМЫШЛЕННАЯ КОНКУРЕНТНАЯ
И ИНФРАСТРУКТУРНАЯ ПОЛИТИКА
MICROECONOMICS INDUSTRY MARKETS.
INDUSTRIAL, COMPETITION AND
INFRASTRUCTURE POLICY

В. В. Громов

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ
ПРЕФЕРЕНЦИАЛЬНОГО
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ОСОБЫХ
ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОНАХ

**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего
профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Громов В.В.^а

^а к.э.н., старший научный сотрудник, Институт прикладных экономических исследований,
лаборатория Исследований налоговой политики. ORCID: 0000-0003-1340-359X. E-mail:
gromov-vv@ranepa.ru

**Некоторые вопросы преференциального налогообложения
в особых экономических зонах**

Москва 2023

Аннотация. Формирование благоприятного инвестиционного климата относится к стратегическим приоритетам налоговой политики. Те механизмы и инструменты, которые она предоставляет, играют важную роль в вопросах глобальной налоговой конкуренции, и их значение становится наиболее **актуальным** в условиях оказываемого на Россию санкционного давления. В нестабильной международной обстановке налоговая система должна оставаться опорой государства и быть способной вырабатывать контрмеры, а для этого необходимо своевременно обновлять правила преференциального налогообложения. Уязвимым участком российской налоговой системы является на сегодняшний день режим особых экономических зон. Его комплексная донастройка в соответствии с требованиями времени определяет **новизну** предлагаемых рекомендаций. Их разработка относится к **цели** работы, достижение которой было связано с решением ряда **задач**, а именно: систематизировать особенности налоговых льгот, применяемых резидентами российских особых экономических зон; выделить конкурирующие модели преференциального налогообложения в свободных / специальных экономических зонах внутри ЕАЭС; сформулировать и обосновать способы донастройки режима, которые позволят улучшить практику налогового стимулирования, на основе **вывода** о том, что действующая в РФ конструкция налоговых льгот для резидентов особых экономических зон содержит существенные недостатки. **Рекомендации** направлены на улучшение условий деятельности инвесторов, оптимизацию налоговых расходов и повышение роли субъектов РФ в настройке фискальной нагрузки.

Ключевые слова: ЕАЭС, налоговая льгота, налоговая система, особая экономическая зона, преференциальный налоговый режим

JEL E62, P25

**Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Professional Education
“THE RUSSIAN PRESIDENTIAL ACADEMY OF NATIONAL ECONOMY AND
PUBLIC ADMINISTRATION (RANEPA)”**

Vladimir V. Gromov ^a

- ^a Institute of Applied Economic Research, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration. Senior Research Fellow, PhD in Economics.
ORCID: 0000-0003-1340-359X. E-mail: gromov-vv@ranepa.ru

Some Issues of Preferential Taxation in Special Economic Zones

Moscow 2023

Abstract. Improving the investment climate is a strategic priority of tax policy. It provides mechanisms and tools playing an important role in matters of global tax competition, and their significance becomes most relevant in the context of the sanction pressure exerted on Russia. In an unstable international situation, the tax system must remain the pillar of the government with ability to create countermeasures, and, for that reason, rules of preferential taxation must be updated in a timely manner because of weakness at the tax regime of special economic zones. This regime needs to take contemporary and comprehensive adjustment representing the novelty of recommendations proposed. The working paper is aimed at their development and therefore suggests the solving a number of tasks including: systematization of tax incentives secured for residents of SEZ in Russia; identification of competing models of preferential taxation in special economic zones within the EaEU; formulating new configuration for the regime and appropriate rationale in order to make better the practice of tax regulation. The underlying conclusion is that the current regulation for tax incentives in the Russian special economic zones has significant drawbacks. Our recommendations are given with respect to lowering the tax burden, optimizing the tax expenditures and increasing the role of constituent entities of Russia in adjusting tax rules.

Keywords: EaEU, preferential tax regime, special economic zone, tax incentive, tax system

JEL E62, P25

This working paper has been prepared on materials of the research carried out under RANEPa for 2023 State Task.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	6
1 РОССИЙСКИЙ ОПЫТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РЕЗИДЕНТОВ ОЭЗ	7
2 ПРЕФЕРЕНЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ СЭЗ В ЕАЭС	15
2.1 АРМЕНИЯ.....	15
2.2 БЕЛАРУСЬ	16
2.3 КАЗАХСТАН	17
2.4 КЫРГЫЗСТАН.....	18
3 РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ДОНАСТРОЙКЕ НАЛОГОВОГО РЕЖИМА ОЭЗ	20
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	23
СПИСОК ИСТОЧНИКОВ	25

ВВЕДЕНИЕ

Обеспечение макроэкономической стабильности и институциональных условий для экономического роста в контексте глобальной конкуренции за инвестиции требуют повышенного внимания государства тем мерам государственной политики, которые могут улучшать инвестиционный климат, делая национальную экономику более конкурентоспособной и привлекательной для ведения инвестиционной и предпринимательской деятельности. Эти приоритеты носят стратегический характер, и интерес государства к рычагам налоговой политики не случаен, так как именно налоговая система обеспечивает условия деятельности, привлекательные для инвесторов. Важная роль в этом процессе отводится режиму особых экономических зон (ОЭЗ), который согласно Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на период 2023-2025 гг. требует «донастройки», которая, по нашему мнению, должна включать меры, направленные на повышение конкурентоспособности режима прежде всего внутри ЕАЭС, где декларируется свобода его движения, а условия конкуренции перестали быть равными из-за того, что Россия и Беларусь вынуждены отвечать на вызовы санкционного давления, тогда как другие страны-участники не сталкиваются с ним. В этой связи определение дальнейших направлений развития режима ОЭЗ требует внимания к практике применения аналогичных преференциальных налоговых режимов, создающих риски миграции капитала.

Исходя из этого, цель исследования связана с разработкой рекомендаций, учитывающих как внутренние недостатки режима в его соотношении с российским фискальным федерализмом, так и привлекательность режима для инвесторов на уровне региональной интеграции. Поэтому проверяются не только особенности российской практики налогообложения резидентов ОЭЗ, но и модели преференциального налогообложения в свободных / специальных экономических зонах (СЭЗ) Армении, Беларуси, Казахстане и Кыргызстане. Такой подход формирует методологическую основу исследования, определяющую круг решаемых задач. Результаты исследования, оформленные в виде перечня рекомендаций, могут быть использованы органами законодательной власти по развитию налоговой системы в видах улучшения инвестиционного климата и выработки контрмер против политики санкционного давления, проводимой недружественными странами.

1 РОССИЙСКИЙ ОПЫТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РЕЗИДЕНТОВ ОЭЗ

Особый режим деятельности, который предлагается инвесторам в целях вызвать у них интерес в осуществлении инвестиций в том или ином регионе, где создана особая экономическая зона, состоит из совокупности налоговых льгот. Перспективы уменьшения с их помощью налогов призваны влиять на распределение капитала между регионами, равно как содействовать его притоку из-за рубежа. При этом базовые характеристики режима находятся под влиянием фискального федерализма, лежащего в основе всей российской экономики, ее налоговой и бюджетной систем. В соответствии с этим полномочия по регулированию налоговых льгот распределяются между федеральным центром и регионами. При этом режим как таковой имеет несколько вариаций, применяемых в зависимости от функционального типа, под который создается особая экономическая зона в силу того, что промышленные предприятия функционируют совсем иначе, чем, например, ИТ-компании, которые в свою очередь не повторяют бизнес-модели, на которых выстраивается инфраструктура туризма. Равным образом и портовая деятельность, ориентируемая на торговлю и логистику, также имеет черты, которые не повторяются в зонах других функциональных типов. Поэтому налоговый режим, о котором идет речь, не следует представлять как некий набор универсальных правил, под которые подпадал бы любой инвестор со статусом резидента ОЭЗ.

Основной является льгота по налогу на прибыль, функция которой состоит в том, чтобы мотивировать инвестора к реализации инвестиционного проекта перспективами повышенной рентабельности и ускорением окупаемости капитальных вложений. В России эта льгота имеет, как правило, форму пониженной налоговой ставки, которая вместе с тем может заменяться ускоренной амортизацией, стимулирующей капитальные вложения в зонах промышленности и туризма. Преференции в части налога на прибыль дополняются освобождениями от уплаты имущественных налогов, которыми облагается недвижимость, а именно земельные участки, здания, строения и сооружения. Роль этих льгот, тоже гарантируемых федеральным законодательством, состоит в том, чтобы устранять фискальные барьеры в работе по строительству инфраструктуры и удешевлять для инвесторов, а также управляющих компаний использование соответствующих объектов имущества после их строительства. Рассмотрим эти льготы подробнее.

Правила льготного налогообложения прибыли выделяются тем, что в них находит свое выражение фискальная автономия регионов, проистекающая в свою очередь из разделения налоговой ставки на две составляющие: федеральную и региональную – сообразно тому, как этот налог делится между уровнями власти. Хотя он является федеральным, преобладающая доля поступлений передается региональным бюджетам, в связи с чем им предоставлено право участвовать в определении размера ставки, но в пределах, которые задает федеральный центр. Право регионов уменьшать ставку определено тем, что резиденты ОЭЗ включены в состав отдельных категорий налогоплательщиков, для которых эта ставка может быть понижена решением региона согласно п. 1 ст. 284 НК РФ [1]. Соответственно, создание особой экономической зоны – один из случаев (обстоятельств), при которой это право может быть реализовано на практике применительно к прибыли, образуемой от деятельности инвестора на территории ОЭЗ (если он осуществляет какие-либо приносящие доход активности за пределами зоны, условием снижения ставки является ведение раздельного учета доходов и расходов). Ставка может снижаться регионом вплоть до нулевого значения, но не может быть выше 13,5%. Это правило применяется одинаково в отношении всех регионов и не зависит от хозяйственной специализации особой экономической зоны. При этом регионы самостоятельно определяют срок, в течение которого действует пониженная ставка. В частности, может предусматриваться градация пониженных налоговых ставок, поэтапно возрастающих до предельно допустимого значения по мере увеличения количества лет, прошедших с момента применения самой низкой ставки из возможных (в том числе с момента получения первой прибыли / приобретения статуса резидента ОЭЗ). У правила есть и преимущества, и недостатки. С одной стороны, отсутствие нижней границы при наличии только верхнего значения ставки позволяет регионам свободно, вплоть до нулевого значения, снижать размер налоговых изъятий с учетом состояния доходной части регионального бюджета. С другой стороны, фиксация верхнего значения на уровне ниже стандартного способна ограничивать фискальный эффект налогового стимулирования в отношении тех компаний, которые много лет пользуются налоговыми льготами, давно окупили собственные вложения в проекты и стабильно получают прибыль, имея все возможности для уплаты налога на прибыль в стандартном порядке. И даже если ставка не понижается регионом, она все равно остается пониженной и фактически

действует бессрочно, до тех пор, пока инвестор сохраняет за собой статус резидента ОЭЗ, что представляет собой устаревший подход к стимулированию инвесторов на региональном уровне (так, в других преференциальных налоговых режимах, введенных позднее режима ОЭЗ, аналогичные преференции носят временный характер и предоставляются на период, не превышающий обычно 10 лет).

В свою очередь существенные различия в правилах налогообложения прибыли резидентов ОЭЗ были характерны для федеральной ставки налога на прибыль, обнуление которой представляет собой одну из гарантий, которые может предоставить государство инвесторам вне зависимости от приоритетов региональной налоговой политики и взгляда региональных властей на то, какой должна быть оптимальная схема преференциального налогообложения. Сразу отметим, что эта гарантия была временной и действовала выборочно, будучи доступной далеко не всем инвесторам со статусом резидента ОЭЗ. В свое время бенефициарами нулевой федеральной ставки были выбраны резиденты технико-внедренческих зон, а также зон Северокавказского туристического кластера. Нулевая федеральная ставка налога на прибыль применялась начиная с первого числа отчетного периода, следующего за периодом регистрации инвестора в качестве резидента ОЭЗ, и до утраты статуса резидента, однако такая практика была прервана путем отмены льготы: в зонах технологий – с 1 января 2018 г., а в туристическом кластере – с 1 января 2023 г. Надо сказать, что тот формат, в котором применялась данная ставка, равно как решение о ее полной отмене, нерациональны в своей основе, ведь соединение нулевой региональной ставки с нулевой федеральной ставкой элиминирует налоговые изъятия с прибыли, что можно приравнять по налоговым последствиям к освобождению от уплаты самого налога и создать таким способом крайне благоприятные, конкурентоспособные условия для привлечения инвестиций.

Использовавшийся формат не был приспособлен к принципу нейтральности налоговой системы. Сегментарный характер налоговой поддержки не только усложнял налоговую систему, но, что важнее, генерировал проблему искажения инвестиционных решений. И речь идет не столько о том, что льготы как таковые приводят к искажающему эффекту, сколько о том, что налоговая система, дифференцируя объем налоговых льгот внутри режима, создавала прецедент неравенства гарантий второго порядка, формируя явные стимулы для

инвестирования не в зоны промышленности и не в зоны портовой торговли (услуг), а в зоны технологий и туризма, а впоследствии – только туризма. При прочих равных условиях инвестор получал от государства мотивацию выбирать в первую очередь туризм вместо производств и инноваций, что, на наш взгляд, противоречило как фундаментальному принципу нейтральности, так и проводимому государством курсу на развитие в первую очередь инновационного, промышленного потенциала регионов. Все последние решения федеральных властей, касающиеся сферы налогового стимулирования, указывают на то, что именно высокотехнологичная индустриализация имеет первостепенное значение, и вряд ли оказание услуг в сфере туризма можно было считать более приоритетным для экономики видом деятельности. Об этом наглядно свидетельствует функционально-отраслевая структура ОЭЗ, где преобладают зоны промышленности. В итоге складывалась ситуация, когда одной рукой государство создавало такие зоны, а другой – пыталось перераспределить инвестиции на решение иных задач.

Между тем, уравнивание налоговых условий в части федеральной ставки налога на прибыль между типами ОЭЗ на основе отмены льготы как таковой не представляется обоснованным. На территории ОЭЗ всех типов налог на прибыль теперь в любом случае взимается и при этом не может опуститься ниже 2% (это минимальный размер ставки, установленный в п. 1.2 ст. 284 НК РФ). Если же регион не откажется от собственных поступлений налога на прибыль, общий размер изъятий будет еще выше, ослабляя конкурентоспособность российской экономики, ведь в соседних с Россией странах, как будет показано далее, практикуется бессрочное освобождение от уплаты данного налога в рамках аналогичного режима поддержки инвесторов. С учетом обостряющейся проблемы миграции капитала требуется не отмена нулевой ставки, а, наоборот, ее предоставление резидентам всех ОЭЗ.

Также заметим, что пониженная ставка налога на прибыль применяется только в отношении деятельности, осуществляемой на территории ОЭЗ, для чего ее резидент ведет раздельный учет, и это нормальная практика. Проблемой следует признать обособление от режима и, как следствие, преференциального налогообложения, доходов, получаемых на территории ОЭЗ от так называемой иной деятельности, которая по-прежнему предусмотрена соглашением и дает не более 10% общего объема доходов. В таких случаях – если инвестор применяет другие

режимы (будучи участником региональных инвестиционных проектов, резидентом территорий опережающего развития и др.) – обычно разрешается суммировать доходы, так как бенефициар не теряет связь со стимулируемой отраслью, а применение единой налоговой ставки упрощает налоговый контроль.

Одновременно с этим льгота по налогу на прибыль может предоставляться в форме повышающего коэффициента к основной норме амортизации. Согласно подп. 3 п. 1 ст. 259.3 НК РФ резиденты ОЭЗ могут ускорить списание в расходы первоначальной стоимости основных средства в два раза. Образующая сумма налоговой экономии рассматривается как один из источников финансирования капитальных вложений с целью более активного обновления основных средств. Но, как и прежде, этот участок налоговой системы искажает нейтральность между типами ОЭЗ, поскольку возможности быстрее начислять амортизацию доступны только в границах зон промышленности и туризма. В принципе, избирательный подход объясняется большей потребностью их резидентов в основных фондах для налаживания и ведения деятельности по сравнению с зонами технологий, генерирующих нематериальные активы. Между тем, нет логики в том, чтобы отказывать резидентам портовых зон в применении ускоренной амортизации, учитывая, что их деятельность предполагает не только эксплуатацию объектов инфраструктуры, но также их строительство (требуемая, таким образом, осуществления капитальных вложений).

Помимо льгот по налогу на прибыль в особых экономических зонах действуют срочные федеральные освобождения от уплаты налога на имущество организаций и земельного налога. В отношении движимого имущества, такого как транспортные средства, льготы тоже могут применяться, но исключительно на основании решений региональных властей, которые выбирают и вид льготы, и срок льготирования. Следует заметить, что в части налога на имущество организаций бенефициарами выступают не только резиденты ОЭЗ, но также управляющие компании. В соответствии с п. 17 ст. 381 НК РФ условием освобождения от налога на имущество для резидента является использование имущественного объекта на территории ОЭЗ для осуществления деятельности, которая является объектом налогового стимулирования; освобождение одинаково применяется к построенным и приобретенным объектам, расположенным в границах ОЭЗ, и действует в течение 10 лет с месяца, следующего за месяцем, в котором они были поставлены на баланс

организации. В свою очередь управляющие компании имеют аналогичную льготу на основании п. 23 ст. 381 НК РФ и применяют ее к недвижимости, которая возводится для обеспечения функционирования ОЭЗ. Срок применения льготы в части земельного налога в два раза короче и составляет 5 лет. При этом он отсчитывается с месяца, в котором к резиденту переходит право собственности на земельный участок, приобретенный резидентом для осуществления в ОЭЗ стимулируемой деятельности, согласно подп. 9 п. 1 ст. 395 НК РФ. Несмотря на то, что льготы по имущественным налогам просты в применении, вызывает вопросы сама концепция предоставления налоговых освобождений.

Во-первых, имеет место непоследовательность в составе имущественных налогов, освобождения от уплаты которых гарантируются федеральным центром. Так, отменяя для резидентов ОЭЗ налог на имущество организаций и земельный налог, законодатель оставляет выбор льгот по транспортному налогу регионам, тогда как и те и другие налоги не являются федеральными, а, значит, должно соблюдаться единство принципов в части реализации фискальной автономии субфедеральных властей.

Во-вторых, традиционным приоритетом российской налоговой политики является отмена / отказ от федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам. Напомним, что налог на имущество организаций (как и транспортный налог) является налогом региональным, а земельный налог – местным. При этом еще в 2011 г. Президент РФ поставил перед парламентом задачу расширить источники доходов региональных и местных бюджетов, в том числе путем выведения из Налогового кодекса РФ льгот, которые гарантирует федеральный центр за счет налоговых доходов региональных и местных бюджетов [2]. Поэтому сохранение аналогичных диспропорций в рамках налогового режима для резидентов ОЭЗ не представляется его нормальным состоянием, ведь регионам, на территории которых создаются особые экономические зоны, фактически вменяются максимальные по объему налоговые льготы вне зависимости от возможностей и намерений региональных бюджетов финансировать федеральную налоговую поддержку. И если с регионами-донорами такая ситуация не выглядит проблематичной, то для остальных регионов утрачивается гибкость в проведении налоговой политики.

В-третьих, перенос нагрузки по финансированию строительства объектов инфраструктуры ОЭЗ на региональные бюджеты требует иного распределения налоговых полномочий. Напомним, что особые экономические зоны создаются теперь, как правило, без участия федерального бюджета. Поэтому в вопросах регулирования налоговых освобождений должна возрасти роль решений, принимаемых на региональном / местном уровне (в зависимости от налога).

Важно отметить, что резиденты портовых зон наделены преимуществом не платить НДС при проведении работ и оказании услуг, поименованных в ст. 10 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации». Данная льгота установлена в подп. 27 п. 3 ст. 149 НК РФ, определена спецификой портовой деятельности, ориентированной на торговлю, и в этой связи недоступна резидентам ОЭЗ других функциональных типов.

За рамками базового пакета налоговых льгот до 2020 г. применялся пониженный тариф страховых взносов, но и его действие носило выборочный характер, затрагивая резидентов ОЭЗ, которые осуществляли технико-внедренческую деятельность в зонах промышленности / зонах технологий или туристско-рекреационную деятельность в границах туристического кластера. Согласно подп. 1 п. 2 ст. 427 НК РФ в 2017 г. (как и в предыдущие годы) тариф составлял 14%, в 2018 г. – 21%, в 2019 г. – 28%. Поэтапное увеличение тарифа отражало политику его сближения с основным размером отчислений в социальные фонды, которая проводилась исходя из допущения, что категории налогоплательщиков, которым предоставляется пониженный тариф, необходимо сокращать. Поэтому в настоящее время у резидентов ОЭЗ более нет специальной льготы в части страховых взносов. Ее отсутствие, вместе с тем, частично компенсируется всеобщим правом ИТ-компаний применять пониженный тариф в размере 7,6% (против 30%), который закреплен в п. 2.2 ст. 427 НК РФ и действует бессрочно (не по территориальному, но по отраслевому принципу). Как и в случае с налогом на прибыль, нулевая ставка которого в отношении программного бизнеса действует на территории всей страны, пониженный тариф страховых взносов может применяться без получения статуса резидента ОЭЗ. Соответственно, преимущества регистрации в зонах технико-внедренческого типа сегодня уже неочевидны. Пока действуют льготы общего налогового режима, интерес ИТ-компаний в регистрации на территории ОЭЗ будет определяться как таможенными преференциями, так и

потребностью в наличии готовой инфраструктуры. Вместе с тем, компенсация льгот, которых нет у режима ОЭЗ, за счет стимулов общего налогового режима, не является подходящим способом налогообложения их резидентов.

Систематизируя особенности преференциального налогового режима, предусмотренного для резидентов ОЭЗ, можно отметить, что для него характерна градация объемов поддержки, вследствие которой типы зон ранжируются по приоритетности, причем наиболее значимым на протяжении последних лет оставался туристический кластер: его резиденты имели доступ ко всем льготам по налогу на прибыль в сочетании нулевой федеральной ставки и ускоренной амортизации. Некоторое выравнивание налоговых условий между типами ОЭЗ было достигнуто ценой их ухудшения (отмены федеральной нулевой ставки) и, кроме того, сопровождалось появлением в правовом поле альтернативных налоговых режимов с гораздо более выгодными условиями деятельности, на фоне которых функция особых экономических зон теряется.

К «провалам» налогового режима ОЭЗ, которые заметно ослабляют его стимулирующий эффект, относятся: отсутствие правовых механизмов даже для кратковременного обнуления ставки налога на прибыль; финансирование «налоговых каникул» по имущественным налогам средствами региональных бюджетов; отсутствие пониженного тарифа страховых взносов у резидентов ОЭЗ (как самостоятельной группы бенефициаров); недостаточно обоснованная избирательность в формировании периметра налоговых льгот. Таким образом, предоставление режиму «второго шанса» после снятия моратория не сопровождалось доработкой и обновлением модели налогового стимулирования, которая на данный момент не отвечает современным стандартам поддержки инвесторов, не оптимизирована в части налоговых расходов и сужает полномочия регионов в гибкой настройке фискальной нагрузки.

2 ПРЕФЕРЕНЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ СЭЗ В ЕАЭС

Рассматривая опыт экономического зонирования, важно учитывать, что термин «особая экономическая зона», применительно к которому нам будет интересен этот опыт, не является универсальным и скорее служит терминологической особенностью российского законодательства. Эта оговорка нужна для того, чтобы избежать излишнего формализма при отборе стран и налоговых режимов для анализа по принципу точного соответствия (тождества) названий, которые, отличаясь, могут придаваться одинаковым по механизму действия режимам. Вопрос о том, как называть часть территории страны, в границах которой деятельность регулируется иными правилами, чем в остальных регионах, решается каждой страной самостоятельно. Поэтому экономическая зона, обособляемая внутри страны, может быть не только особой, но и свободной, а также специальной в зависимости от предпочитаемой трактовки исходного термина «Special Economic Zone», сглаживающего в себе подобные различия. Названия экономических зон как таковые не играют принципиального значения, но актуальны в контексте используемой нами выборки стран.

2.1 АРМЕНИЯ

Налоговый режим **свободных экономических зон** установлен Налоговым кодексом Республики Армения [3], в соответствии с которым выделяются две категории бенефициаров: (1) лица, оказывающие услуги организатору СЭЗ и инвестору, и (2) собственно инвесторы. Для первых установлено освобождение от уплаты НДС по операциям оказания соответствующих услуг; вторые пользуются бессрочным освобождением от уплаты налога на прибыль, образуемой в рамках деятельности на территории СЭЗ, а также налога на недвижимое имущество. Здесь важно обратить внимание, что под налогооблагаемой недвижимостью имеются в виду не только здания, строения и сооружения, но также земельные участки. Более того, любые постройки считаются их улучшениями. Тем самым с помощью одного налога армянские власти облагают объекты, которые в российской налоговой системе разделены между двумя разными налогами: на имущество организаций и земельным. Но освобождение касается именно строений, которые имеют производственное назначение. Порядок налогообложения, как видим, строится на предельно простых, но крайне выгодных для инвестирования правилах.

2.2 БЕЛАРУСЬ

Специальный режим, который действует в **свободных экономических зонах**, регулируется главой 41 Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь [4]. Налоговые преимущества заключаются в освобождении инвестора, ставшего резидентом СЭЗ, от уплаты налога на прибыль, налога на недвижимость и земельного налога. С прибыли налог не платится в течение всего периода времени, пока инвестор сохраняет за собой статус резидента. В свою очередь возможность и срок применения освобождений по имущественным налогам зависят от наличия экономической активности со стороны резидента СЭЗ и способа использования имущества. Выделяются «стартовые» и «стимулирующие» освобождения. Первые используются для того, чтобы помочь инвестору запустить проект и встроиться в пространство СЭЗ с наименьшими издержками. Их особенность состоит в том, что они действуют в течение фиксированного периода времени. Основным условием освобождения недвижимости от налога является размещение соответствующих имущественных объектов (зданий, сооружений) в границах СЭЗ. При этом, если объекты были созданы или приобретены в течение трех лет после регистрации инвестора в качестве резидента СЭЗ, то налог с них не платится до окончания этого трехлетнего периода независимо от наличия или отсутствия реализаций производимой согласно проекту продукции, но с условием, что они используются самим резидентом СЭЗ (т.е. не сдаются им в аренду и не передаются в лизинг). Земельные участки, которые предоставляются резиденту под строительство, гарантированно выводятся из-под налогообложения на период до пяти лет. Тем не менее, резидент СЭЗ может сохранить за собой названные льготы и после установленных сроков при условии, если будет осуществлять реализацию товаров (работ, услуг). В этом состоит стимулирующий эффект: чтобы снижать налоговую нагрузку, резидент СЭЗ должен заботиться о реализации инвестиционного проекта. Поскольку предельные сроки такого рода освобождений не установлены, резидент СЭЗ может продлевать их действие сколько угодно раз, то есть на весь период договора о деятельности в СЭЗ. Право на применение налогового освобождения оценивается поквартально: оно используется в текущем квартале, когда в предыдущем была реализация. Между тем, земельные участки, оставшиеся незастроенными, под действие «стимулирующего» освобождения уже не попадают. Считается, что налогоплательщик должен был их застроить, а потому льгота в

отношении таких земельных участков действует только на старте капитальных вложений, когда строительство находится в активной фазе. Применение налоговых льгот начинается для инвестора с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором он получил статус резидента СЭЗ.

2.3 КАЗАХСТАН

Условия налогообложения на территории **специальных экономических зон** определены в главе 79 Налогового кодекса Республики Казахстан и заключаются в стимулировании инвестиционной активности (приоритетных видов деятельности) при помощи скидок, предоставляемых на суммы отдельных налогов в размере 100% [5]. Налоговая скидка соответствует величине, которую налогоплательщик может вычесть непосредственно из налогового обязательства. Этим она отличается от налоговых вычетов. В то же время, будучи одинаковой по сумме с самим налогом, такая скидка становится равнозначной применению нулевой налоговой ставки, при которой налог по-прежнему исчисляется, но фактически не уплачивается в бюджет. Под действие налоговых скидок сегодня подпадают корпоративный подоходный налог (по сути, налог на прибыль организаций), земельный налог и налог на имущество (за исключением транспортных средств, облагаемых отдельно). Действие налоговых льгот не ограничено каким-либо сроком и охватывает весь период деятельности инвестора в качестве участника СЭЗ. Кроме того, индивидуальные предприниматели, получающие статус участника СЭЗ, пользуются аналогичными преимуществами с той лишь разницей, что налоговая скидка в части доходов предоставляется в рамках индивидуального подоходного налога.

Расширенный объем налоговых льгот доступен участникам СЭЗ «Парк инновационных технологий». Помимо базового набора скидок они вправе не уплачивать социальный налог, исчисляемый с сумм выплат налогоплательщика как работодателя в пользу работников при соблюдении двух условий: во-первых, эти работники должны быть заняты в осуществлении того вида деятельности, по которому предоставляются налоговые льготы, а, во-вторых, сумма производимых выплат составляет не менее 70% в фонде заработной платы за налоговый период.

Между тем, участники СЭЗ не являются единственными бенефициарами налоговых льгот. Наряду с ними выделяются еще две дополнительные категории. Это управляющие компании и контрагенты участников. Для первых действуют аналогичные налоговые скидки, но по составу они ограничены имущественными

налогами (исчисляемыми, как следствие, с объектов, которые используются для обслуживания СЭЗ). У вторых налоговая льгота имеет вид нулевой ставки по НДС. Согласно ст. 389 Налогового кодекса Республики Казахстан она применяется к поставкам товаров, осуществляемым на территорию СЭЗ, когда эти товары заказывают участники СЭЗ и полностью потребляются ими в рамках стимулируемых видов деятельности, и требует документального подтверждения соответствующих оборотов.

2.4 КЫРГЫЗСТАН

Налоговый режим в **свободных экономических зонах** относится к категории специальных налоговых режимов и регулируется главой 58 Налогового кодекса Кыргызской Республики [6]. Правила льготного налогообложения довольно просты и унифицированы: статус субъекта СЭЗ освобождает от уплаты всех налогов, что объясняется, с одной стороны, попыткой придать налоговой системе заметный стимулирующий компонент, а, с другой стороны, небольшим количеством налогов, из которых состоит налоговая система данной страны. На сегодняшний день она включает в себя несколько общегосударственных налогов: подоходный налог и налог на прибыль; НДС, налог с продаж и акцизный налог; налоги за пользование недрами; и всего один местный налог, а именно налог на имущество. При этом надо учитывать, что подоходный налог – это налог не бизнеса, а его работников, поэтому налоговые освобождения в его отношении не действуют. Кроме того, освобождения не являются универсальными. Во-первых, поставки товаров (работ, услуг) на рынок Кыргызстана, то есть для внутреннего потребления, облагаются налогом на добавленную стоимость в стандартном порядке. Во-вторых, отчисления на социальные нужды здесь не квалифицируются в качестве налогов, а потому положения налогового законодательства их не охватывают; инвесторы в общем случае обязаны уплачивать соответствующие взносы (и проведенный анализ показал, что правовые акты за рамками налогового кодекса не содержат каких-либо оговорок к этому правилу). Тем менее освобождения даже по нескольким налогам, таким, прежде всего, как налог на прибыль и налог на имущество, являются существенными льготами, особенно в свете того, что предоставляются бессрочно.

Более того, в благоприятные условия поставлены и контрагенты субъектов СЭЗ. Операции по продаже товаров (работ, услуг), заказываемых субъектами СЭЗ и используемых ими в своем производстве, хотя и являются налогооблагаемыми, но

совершаются с исчислением НДС по нулевой ставке, что призвано стимулировать экономическую активность в СЭЗ путем дополнительной мотивации бизнеса работать с инвесторами. В то же время применение режима не освобождает инвестора от исполнения обязательств по отчислениям на государственное социальное страхование с выплат, производимых работникам по найму. Исключения могут распространяться на инвесторов, осуществляющих деятельность в СЭЗ, создаваемых с целью ускоренного развития регионов.

3 РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ДОНАСТРОЙКЕ НАЛОГОВОГО РЕЖИМА ОЭЗ

С учетом недостатков, присущих налоговому режиму ОЭЗ и снижающих конкурентоспособность российской налоговой системы, представляется необходимым принятие следующих мер:

1) провести налоговый маневр в области ставок, по которым облагается прибыль резидентов ОЭЗ. Порядок преференциального налогообложения прибыли для данной категории налогоплательщиков выстроен некорректно: применение нулевой ставки не допускается, в то время как региональная ставка, пониженная только по решению федерального центра, действует бессрочно. Отсутствие правовых механизмов для освобождения инвестора от уплаты налога на прибыль хотя бы на ранних этапах реализации инвестиционного проекта означает, что данный режим теряет свою привлекательность по сравнению с альтернативными налоговыми режимами (например, территориями опережающего развития), приобретая на их фоне свойство вторичности. Вследствие такой практики, кроме того, режим следует признать неконкурентоспособным в сравнении с режимами СЭЗ, которые установлены в каждом государстве ЕАЭС, но на более благоприятных для инвестора основаниях. Исходя из этого, целесообразно рассматривать действующую конструкцию налоговых ставок в контексте глобальной конкуренции и, таким образом, установить федеральную ставку налога на прибыль для резидентов ОЭЗ в размере 0%, в то же время ограничив общий срок налоговой поддержки десятью годами. В свою очередь ограничение по сроку следует синхронизировать с региональной ставкой налога на прибыль, верхняя граница которой в размере 13,5% как таковая является отдельной проблемой, требующей решения. С одной стороны, наличие «потолка» обусловлено решением федерального центра, тогда как налог на прибыль, исчисленный по этой ставке, подлежит зачислению в региональный бюджет. Тем самым ограничивается фискальная автономия субфедеральных властей. С другой стороны, федеральные гарантии налогового благоприятствования в данном случае ложатся бременем на региональные бюджеты, чего, в принципе, не должно быть. Выставленный регионам запрет на повышение ставки до стандартного значения, составляющего 18% (17% – до 2030 г.), отсутствие возможностей свободно определять ее размер делают региональную налоговую политику негибкой, так как не позволяют проводить ее в соответствии с возможностями регионального

бюджета, равно как с учетом платежеспособности / рентабельности бенефициара. Не учитывается, что не во всех случаях ставка должна быть понижена. Например, если инвестор давно окупил капитальные вложения и не нуждается в поддержке, вменение пониженного размера ставки равнозначно навязыванию налоговых расходов, в которых никакого смысла нет, что в итоге может приводить к стрессовой нагрузке на региональный бюджет, к поиску дополнительных источников покрытия выпадающих доходов, которые не приносят региону пользу. А поскольку на данный момент действие пониженной ставки не ограничено временем, кроме срока существования самой особой экономической зоны, действующая модель преференциального налогообложения прибыль перестает быть рациональной. В этой связи необходимо отменить верхнюю границу региональной ставки налога на прибыль и при этом, как сказано выше, ввести срок для реализации регионами полномочий по ее корректировке;

2) предоставить резидентам ОЭЗ право применять пониженную ставку налога на прибыль в отношении всех доходов, если доля доходов от иной деятельности на территории ОЭЗ составляет не более 10% общей суммы доходов. Действующими правилами установлено, что пониженная налоговая ставка применяется исключительно к доходам, которые, во-первых, резидент получает на территории ОЭЗ, и, во-вторых, соответствуют ее хозяйственной специализации (типу), отчего резиденты ведут фактически двойной раздельный учет. Вместе с тем они лишены доступного в других преференциальных налоговых режимах права суммировать все доходы, относящиеся к соглашению, в одной налоговой базе, даже если профильные доходы составляют не менее 90%. На наш взгляд, эта опция нужна потому, что способна упростить порядок исчисления налога и тем создать дополнительный механизм снижения фискальной нагрузки на этапе определения налоговой базы, которую не придется разделять; обеспечивает преференциальное налогообложение всех доходов, «упакованных» в одно соглашение, чем поддерживает соответствие налоговых правил законодательным основам (резидентам разрешается осуществлять непрофильную деятельность, если она включена в соглашение об осуществлении деятельности на территории ОЭЗ, а, следовательно, под действие режима должна подпадать деятельность как таковая);

3) передать полномочия по установлению льгот в части имущественных налогов на субфедеральный уровень власти. Сейчас эти полномочия реализует федеральный

центр, позволяя резидентам ОЭЗ не платить налог на имущество организаций в течение 10 лет, а земельный налог – в течение 5 лет. Вместе с тем, данные льготы ведут к росту налоговых расходов не федерального, а консолидированного регионального бюджета; при этом какое-либо участие регионов в корректировке «налоговых каникул» исключается. Поскольку социально-экономическое положение регионов, в которых создаются особые экономические зоны, характеризуется ярко выраженной асимметрией, а ответственность за финансирование инфраструктурных работ передана как раз регионам, представляется нецелесообразным подход, предполагающий настройку инвестиционного климата в регионе без участия самого региона и без учета особенностей его экономики. Поэтому именно региональные и муниципальные власти должны решать, в каком объеме и на какой срок предоставлять льготы по имущественным налогам;

4) рассмотреть возможность установления пониженного тарифа страховых взносов для резидентов ОЭЗ как отдельной категории бенефициаров при условии создания новых рабочих мест и в отношении соответствующих выплат. Для этого есть несколько предпосылок: (1) эта преференция была частью российской налоговой системы, когда экономика не сталкивалась с санкционным давлением; она не действует, когда санкционное давление появилось, что нелогично и говорит о необходимости оказать дополнительную поддержку бизнесу; (2) количество новых рабочих мест – это показатель, который используется при измерении эффективности функционирования особых экономических зон, и, таким образом, формирует цель применения режима, которая для своего достижения требует снижения фискальной нагрузки на фонд оплаты труда; (3) инвестиционная привлекательность территории, на которой вводится режим, определяется наличием / отсутствием пониженного тарифа страховых взносов, о чем свидетельствует опыт функционирования территорий опережающего развития, которые лучше привлекают инвестиции, чем особые экономические зоны, у которых данной льготы нет; (4) право ИТ-компаний, становящихся резидентами ОЭЗ, применять пониженный тариф страховых взносов, не покрывает полностью даже зоны технико-внедренческого типа, в которых помимо информационных технологий стимулируются иные сферы деятельности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Привлечение инвестиций в экономику российских регионов – одна из важнейших задач, которые традиционно определяют вектор государственной политики. На фоне ярко выраженной региональной асимметрии, сочетаемой сегодня с санкционным давлением, возрастает необходимость в выработке мер, которые бы позволили обеспечить не только макроэкономическую стабильность, но и продолжить поступательное развитие. В этой связи повышенное внимание уделяется налоговой политике, которая дает государству рычаги воздействия на мотивацию инвесторов путем снижения фискальной нагрузки и создания на этой основе каналов привлечения отечественного и зарубежного капитала в отрасли экономики, рассматриваемые в качестве системообразующих и наиболее перспективных. Выбор отраслей диктуется состоянием каждой из них, но в не меньшей степени зависит от их значимости в вопросах глобальной конкурентоспособности и лидерства страны на мировых рынках.

Хотя в последние годы наблюдается тенденция к диверсификации режимов деятельности, которые появляются, обновляются или территориально расширяются почти ежегодно, особые экономические зоны в глазах государства остались востребованным механизмом привлечения инвестиций в регионы, подтверждением чему является, во-первых, снятие моратория на создание новых особых экономических в 2018 г. из соображений увеличить промышленный потенциал регионов, а, во-вторых, значительный рост количества зон промышленно-производственного типа. В силу резко возросшей значимости этого режима, в том числе под влиянием действий недружественных стран, вновь актуализировалась научная задача по совершенствованию режима налогообложения резидентов ОЭЗ в контексте более полной реализации базовых принципов налоговой системы, рисков пересечения с другими преференциальными налоговыми режимами, имеющимися в налоговой системе РФ, и конкуренции налоговых систем в рамках ЕАЭС.

Благодарности

Препринт подготовлен на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2023 год.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), от 05.08.2000 № 117-ФЗ
2. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 22.12.2011.
3. Налоговый кодекс Республики Армения, от 01.11.2016 № ЗР-165.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть), от 29.12.2009 г. № 71-З.
5. Кодекс Республики Казахстан от 25.12.2017 № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)».
6. Налоговый Кодекс Кыргызской Республики, от 18.01.2022 № 3.

**В СЕРИИ ПРЕПРИНТОВ РАНХиГС
РАССМАТРИВАЮТСЯ ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ
И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К СОЗДАНИЮ,
АКТИВНОМУ ИСПОЛЬЗОВАНИЮ
ВОЗМОЖНОСТЕЙ ИННОВАЦИЙ В
РАЗЛИЧНЫХ СФЕРАХ ЭКОНОМИКИ
КАК КЛЮЧЕВОГО УСЛОВИЯ
ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ**



РАНХиГС
РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ