



Применение льготной ставки при исчислении налога на имущество, введенное в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта

Ключевые слова:

налог на имущество организаций, инвестиционный проект, льгота, соглашение о защите и поощрении капиталовложений

Key words:

tax on property, investment project, benefit, investment protection and promotion agreement

аннотация/annotation

В статье рассмотрены: понятие инвестиционного проекта в соответствии с гражданским и налоговым законодательством Российской Федерации; порядок применения льготной ставки по налогу на имущество, введенное в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта и актуальная судебная практика.

Within the article are observed the following issues: the definition of the investment project in the frames of civil and tax legislation of the Russian Federation; the order of application of the beneficial tax rate on property tax, which comprises a part of investment project and actual judicial practice.

Н.В. Сердюкова

Во время экономических кризисов под ударом прежде всего оказываются инвестиционные проекты, ведь их реализация зачастую требует от инвесторов привлечения финансирования, которое банки выделяют на осуществление капитальных затрат. При этом часть капитальных затрат и операционные затраты, как и выплата основного долга и процентов, ложатся на инвестора.

В российском законодательстве выделяют понятия *инвестиционного проекта* и *приоритетного инвестиционного проекта*. Оба понятия приводятся в ст. 1 Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» и ст. 2 Федерального закона от 09.07.1999 № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации», но в данных законодательных актах они не унифицированы между собой.

По своему значению инвестиционные проекты подразделяются на национальные (федерального значения)¹, региональные и местные.

Вне зависимости от уровня значимости инвестиционного проекта инвестор на этапе подписания инвестиционного соглашения может договориться о получении льгот по налогам, относящимся к разным бюджетным уровням.

¹ Они в том числе предусматривают осуществление частных инвестиций.



Российское законодательство о налогах и сборах предусматривает ряд мер поддержки инвестиционной деятельности, в частности:

- налоговые каникулы для отдельных категорий налогоплательщиков и видов объектов налогообложения (освобождение от уплаты налога в течение определенного периода);
- инвестиционный налоговый кредит;
- льготы в виде уменьшения налоговой базы (предоставление налоговых вычетов);
- льготы в виде пониженной налоговой ставки.

Рассмотрим вопрос о правомерности применения льготной ставки при исчислении налога на имущество, введенное в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта.

На основании п. 2 ст. 11 НК РФ [1] под *инвестиционным проектом* понимается ограниченный по времени и затрачиваемым ресурсам комплекс мероприятий, предусматривающих создание и последующую эксплуатацию нового имущественного комплекса и (или) нематериальных активов либо модернизацию (реконструкцию, техническое перевооружение) существующего имущественного комплекса в целях создания нового производства товаров (работ, услуг), увеличения объемов существующего производства товаров (работ, услуг) и (или) предотвращения (минимизации) негативного влияния на окружающую среду.

Налог на имущество организаций является региональным налогом, установленным в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации. Вводя налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, предусмотренных главой 30 НК РФ, и порядок уплаты налога, а также вправе устанавливать особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества в соответствии с главой 30 НК РФ, налоговые льготы и основания для их применения налогоплательщиками [2, п. 2 ст. 372].

Максимальная ставка налога на имущество организаций установлена в п. 1 ст. 380 НК РФ и

составляет 2,2 %. При этом п. 2 ст. 380 НК РФ допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения (до 2023 года), от вида недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения, и (или) его кадастровой стоимости (начиная с 2023 года)².

С учетом изложенного, а также позиции Минфина России (письма от 08.11.2019 № 03-05-04-01/86240, 25.11.2019 № 03-05-04-01/90990) законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе устанавливать льготы или пониженные ставки по налогу на имущество организаций для любых категорий налогоплательщиков и видов недвижимого имущества, в том числе для участников региональных инвестиционных проектов, удовлетворяющих требованиям, установленным п. 1 ст. 25.8 НК РФ, а также инвесторов, реализующих инвестиционные проекты, в отношении объектов недвижимого имущества, по которым закончены работы по достройке (дооборудованию).

С учетом соблюдения определенных положений регионального законодательства инвесторы также имеют право на применение льготной налоговой ставки в отношении недвижимого имущества, приобретенного при реализации инвестиционного проекта, но введенного в эксплуатацию предыдущим собственником.

В региональном законодательстве одним из условий использования налоговой льготы часто называется отсутствие у налогоплательщика задолженности по уплате обязательных платежей. Например, согласно п. 2 ст. 2-1 Закона Свердловской области от 27.11.2003 № 35-ОЗ «Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество»³ налогоплательщики вправе использовать льготу по налогу на имущество организаций при соблюдении следующих условий:

² Изменения Внесены Федеральным законом от 29.11.2021 № 382-ФЗ.

³ URL: <http://economy.midural.ru/sites/default/files/files/documents/35-oznalognaimushchestvoorganizaciy.pdf>



1) у налогоплательщика не имеется задолженности по налогам и сборам, уплачиваемым в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, а также по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды на последнее число отчетного периода, за который предоставляется льгота по налогу на имущество организаций, — в случае применения льготы по налогу на имущество организаций за отчетный период;

2) у налогоплательщика не имеется задолженности по налогам и сборам, уплачиваемым в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, а также по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды на последнее число налогового периода, за который предоставляется льгота по налогу на имущество организаций, — в случае применения льготы по налогу на имущество организаций за налоговый период.

По общему правилу [1, п. 2 ст. 5], акты законодательства о налогах и сборах, приведшие к увеличению размеров налоговой нагрузки, не могут применяться с обратной силой к добросовестным налогоплательщикам (в частности, к тем, кто инвестировал и реализовывал приоритетные инвестиционные проекты в надлежащие сроки).

С 01.04.2020 инвесторы в соответствии с п. 4.3 ст. 5 НК РФ, заключив соглашение о защите и поощрении капиталовложений (далее — СЗПК), вправе получить дополнительную защиту от изменения условий налогообложения в худшую сторону (так называемая стабилизационная оговорка) в части порядка определения налоговой базы, налоговых ставок, налоговых льгот, порядка и (или) сроков уплаты имущественных налогов. Для этого необходимо вести раздельный учет объектов налогообложения, налоговой базы и сумм налогов, подлежащих уплате при исполнении СЗПК и при осуществлении иной хозяйственной деятельности.

Изменения законодательства о налогах и сборах, которые можно будет не учитывать при реализации инвестиционного проекта, зависят от того, с уполномоченным органом публичной власти какого уровня заключено СЗПК. Так, если одной из

сторон СЗПК выступает субъект Российской Федерации, то применение стабилизационной оговорки возможно в отношении транспортного налога и налога на имущество организаций. Защита от изменений законодательства действует до даты, установленной в СЗПК, или до расторжения последнего.

Кроме того, в соответствии с Указом Президента РФ от 16.03.2022 № 121 в связи с введением в отношении Российской Федерации, ее граждан либо юридических лиц политических, экономических, иных санкций и (или) прекращением деятельности работодателей высшим должностным лицам субъектов Российской Федерации предписано с учетом географических особенностей соответствующих территорий принять исчерпывающие меры по обеспечению социально-экономической стабильности. Таким образом, в связи с данным указом и на основании п. 4 ст. 4 НК РФ высшие исполнительные органы государственной власти субъектов Российской Федерации вправе издавать нормативные правовые акты, предусматривающие в период с 01.01.2022 по 31.12.2022, например, продление сроков уплаты региональных и местных налогов.

Рассматривая вопрос о правомерности применения льготной ставки при исчислении налога на имущество, введенное в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта, нельзя не обратиться к судебной практике. Одно из показательных дел — дело № А14-65/2020.

Налогоплательщик 18.10.2012 заключил инвестиционное соглашение с Департаментом экономического развития Воронежской области и 31.05.2013 реализовал особо значимый инвестиционный проект по созданию нового производства, в связи с чем мог претендовать на налоговую льготу в течение 3 лет, начиная со следующего налогового периода. На момент начала реализации инвестиционного проекта при исчислении налога на имущество налогоплательщик применял пониженную налоговую ставку — 0,2 %, предусмотренную абзацем третьим ст. 1 Закона Воронежской области от 27.11.2003 № 62-ОЗ «О налоге на имущество организаций». Размер ставки был рассчитан как



соотношение стоимости введенных основных средств по инвестиционному проекту, *включая недвижимое и движимое имущество*, к налоговой базе (исчисленной на 31.05.2013 стоимости имущества организации, признаваемого объектом налогообложения).

Налоговый орган при проведении проверки уплаты налога на имущество за период с 01.01.2014 по 31.12.2016 пришел к выводу о неправомерном применении налогоплательщиком пониженной ставки налога. Основание: в связи с изменениями, внесенными с 01.01.2013 в главу 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ (согласно которым созданные после 01.01.2013 объекты движимого имущества освобождаются от налогообложения), при определении размера ставки необходимо было исходить только из стоимости основных средств, являющихся недвижимым имуществом. В связи с этим налогоплательщику был доначислен налог в размере 152 364 994 руб.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа незаконным.

Суды трех инстанций поддержали доводы налогового органа (решение Арбитражного суда Воронежской области от 15.06.2020; постановления Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.10.2020 № 19АП-3891/2020, Арбитражного суда Центрального округа от 01.04.2021 № Ф10-101/2021).

Определением Верховного Суда РФ от 14.10.2021 № 310-ЭС21-11695 вышеназванные судебные акты были отменены, а дело направлено на новое рассмотрение. Суд согласился с доводами налогоплательщика о том, что изменение федерального законодательства, повлекшее опосредованным путем изменение требований для получения льготы по налогу на региональном уровне, не может служить основанием для отказа в применении пониженной ставки налога для инвестора, приступившего к реализации инвестиционного проекта до принятия законодательных изменений, и последующее изменение законодательства не должно применяться с обратной силой к добросовестному инвестору.

Таким образом, можно отметить тенденцию поддержки инвесторов при внесении изменений в законодательство о налогах и сборах и в рамках судебной практики. Кроме того, заслуживает внимания возможность распространения стабилизационной оговорки на инвестиционные проекты, реализуемые на территории Российской Федерации, при соблюдении условий, предусмотренных ст. 5 НК РФ. ■■■



Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).

об авторе



Н.В. Сердюкова,
преподаватель Школы финансов
НИУ «Высшая школа экономики»,
к. э. н.
nserdyukova@hse