

Действие во времени норм, улучшающих условия предоставления налоговых льгот для инвесторов

Алпатов Павел Станиславович

Аспирант

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», Факультет права, Кафедра конституционного и административного права, Москва, Россия

E-mail: alpatov.pavel@yandex.ru

Как отмечает С.С. Алексеев, основным механизмом действия нормы право во времени является немедленный, когда новое регулирование распространяется только на новые факты и правоотношения, которые имели место после изменений [1]. Альтернативный механизм перспективного действия применяется, в частности, в случае длящихся правоотношений. Данный механизм состоит в отложенном эффекте изменении законодательства, ретроактивности правового регулирования.

С позиции Конституционного Суда РФ (Определения от 01.07.1999 № 111-О, от 07.02.2002 № 37-О) новое ухудшающее регулирование не применяется к длящимся правоотношениям, возникшим до дня официального опубликования нового регулирования. В частности, к таким длящимся отношениям относится инвестиционная деятельность, при начале которой инвестор исходит из разумного ожидания стабильности в налоговом регулировании - в том числе по мерам поддержки в части налогов.

В практике правоприменения по налоговым льготам данная позиция применялась как основание продления срока действия отмененных инвестиционных налоговых льгот до истечения срока, на который их предоставление ожидалось первоначально (см., например, п. 8 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017).

В связи с этим возникает вопрос о действии во времени улучшающих изменений налогового законодательства. Так, М.В. Андреева в целом распространяет перспективный механизм регулирования на длящиеся правоотношения. Автор не делает разницы между тем, чье положение такие изменения улучшают, а чье - ухудшают [2]. Аналогично, А.В. Демин отмечает, что ст. 2 - 4 ст.5 [/rus/event/request/157714/report/"consultantplus:/offline/ref](#) РФ детализируют конституционное положение о непридании обратной силы актам налогового законодательства - в том числе и в части улучшающих норм [3].

Действительно, положения п. 2 ст. 5 НК РФ полностью запрещают усиление налоговой нагрузки с обратным эффектом. В то же время, согласно п. 4 ст. 5 НК РФ обратная сила улучшающих изменений может иметь место только при условии, что на обратный эффект поправок указано в соответствующем законе.

Распространение перспективного механизма на все длящиеся налоговые правоотношения создает ситуацию, когда новые льготы не могут применяться инвесторами к текущим проектам. Ведь их введение не могло ожидаться налогоплательщиками в момент принятия решения о начале осуществления капитальных вложений.

Вместе с тем, по верному замечанию Д.М. Щекина, положения ст. 5 НК РФ сквозь призму гарантий правомерных ожиданий налогоплательщиков, поддержания разумной предсказуемости налогового регулирования [4]. Как следствие, отступления от механизма немедленного действия нормы права во времени не допустимы без исключительной необходимости.

Как следствие и с учетом принципа «последующая норма преодолевает предшествующую» отклонение от нового регулирования требует обоснования. В противном случае

будет действовать общее правило о немедленном эффекте налогового закона. В основе обратной силы норм налогового права в дящихся инвестиционных правоотношениях лежит защита правомерных ожиданий налогоплательщика. Неожиданные изменения в регулировании подрывают доверие граждан и предприятий к государству и закону. Поскольку при улучшающих изменениях не возникает неприятных неожиданностей для участников деятельности, подверженной государственному регулированию, то и оснований для немедленного вступления нормы права в силу не возникает.

В практике правоприменения к вопросу об обратной силе улучшающих изменений регулирования налоговых льгот существует дифференцированный подход:

- новые налоговые льготы распространяются в том числе на начатые инвестиции (Постановление ФАС Центрального округа от 08.05.2013 по делу № А68-6929/2012, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.06.2017 по делу № А41-42230/16 от 26.07.2022 по делу № А40-176960/2020);

- регулирование налоговых льгот по начатому инвестиционному проекту сохраняется в состоянии, актуальном на старте осуществления вложений - как в сторону улучшения, так и в сторону ухудшения (Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.04.2017 по делу № А68-9545/2015, Постановление ФАС Центрального округа от 08.05.2013 по делу № А68-6929/2012).

Таким образом, правоприменение не выработало единообразный подход к вопросу о том, какой механизм действия во времени норм налогового права применять к дящимся инвестиционным правоотношениям - перспективный или немедленный. Тем не менее, достаточное обоснование в виде защиты правомерных ожиданий налогоплательщика находит только отступление от немедленного изменения налогового регулирования в ухудшающую сторону. За отсутствием аналогичного обоснования для нераспространения на инвестора новых налоговых льгот, не ожидаемых им в начале проекта, действовать будет немедленный механизм. Соответственно, улучшающие изменения в предоставлении налоговых льгот будут действовать для налогоплательщика, даже если на момент их введения капитальные вложения были завершены вводом в эксплуатацию объектов основных средств.

Источники и литература

- 1) 1. Алексеев С.С. Право: азбука - теория - философия. Опыт комплексного исследования / М.: Статут, 1999. 712 с.
- 2) 2. Андреева М.В. Действие налогового законодательства во времени: Дис. ... канд. юрид. наук / М., 2004. 222 с.
- 3) 3. Демин А.В. Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени / А.В. Демин // Налоговый вестник. 2004. № 1. С. 3 - 12.
- 4) 4. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. Наук / М., 2001. 180 с.