**О действии во времени налогового законодательства, ухудшающего положение иностранных инвесторов**

Юлия Геннадьевна Морозова, главный консультант сектора международного частного права Высшего Арбитражного Суда РФ, кандидат юридических наук

**Крупнейшему иностранному инвестору Московской области с 1998 г. была предоставлена льгота по налогу на пользователей автодорог. Согласно местному законодательству срок ее действия — три года.**

**В соответствии с изменениями, внесенными в Закон РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации», с 01.01.2001 местные органы власти лишились права снижать ставку или освобождать от уплаты налога на пользователей автодорог.**

**В этой связи налоговая инспекция посчитала, что с 01.01.2001 пользование льготой неправомерно. То обстоятельство, что трехлетний срок, на который предоставлялась льгота, еще не истек, налоговой инспекцией во внимание не принималось.**

**Постановлением Президиума ВАС РФ от 02.09.2003 № 3562/03 льгота по налогу на пользователей автодорог была признана сохраняющей свое действие.**

Статьей 5 Закона РФ от 18.10.91 № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации» был установлен налог на пользователей автодорог в размере 2,5%. Сумма налога зачислялась в федеральный и территориальный дорожные фонды. Законодательным органам субъектов Федерации было предоставлено право с учетом местных условий повышать (понижать) ставку налога, зачисляемого в местный дорожный фонд, но не более чем на 50%.

Согласно п. 3.3 ст. 44 Закона Московской области от 28.07.97 № 39/97- З «О льготном налогообложении в Московской области» инвестирование в размере более 1 млн. долларов являлось основанием для предоставления сроком на три года льготы по налогу на пользование автодорогами, заключавшейся в уменьшении на 50% суммы налога, подлежащего зачислению в территориальный дорожный фонд Московской области.

В августе 1998 г. иностранные учредители совместного предприятия, зарегистрированного в Московской области, увеличили уставный капитал на 23 000 270 долларов США. За счет этих вложений был построен и оснащен завод по производству безалкогольных напитков. Завод введен в эксплуатацию в августе 1998 г. С IV квартала 1998 г. по III квартал 2001 г. инвестор использовал право льготного налогообложения, предоставленное ему на три года со дня завершения инвестиционного проекта.

07.02.2002 налоговая инспекция вынесла решение о неправомерном использовании льготы в период с 01.01.2001 по 01.10.2001, привлекла инвестора к налоговой ответственности в виде взыскания 5 668 605 руб. налога, 430 814 руб. пеней за несвоевременную его уплату и 1 133 721 руб. штрафа на основании п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Позиция налогового органа основывалась на п. 4 Федерального закона от 05.08.2000 № 118- ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах».

Закон внес поправки в п. 2 ст. 5 Закона РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации». Новая редакция Закона **изменила порядок зачисления налога на пользователей автодорог и ставку налога.** С 01.01.2001 сумма налога зачисляется только в территориальный дорожный фонд, ставка изменена (уменьшена) и составляет 1% против прежних 2,5%. **Местные законодательные органы лишены права изменять ставку налога.**

Суды первой и апелляционной инстанций решение налоговой инспекции признали недействительным. Кассационная инстанция акты отменила, в иске отказала.

Доводы налогового органа сводились к следующему. Во-первых, местные органы законодательной власти изначально не имели права предоставлять льготу по налогу на пользователей автодорог, поскольку федеральный закон предоставлял им право снижать ставку налога. Местные же власти не снизили саму ставку, а установили льготу по налогообложению, т. е. вышли за пределы своих полномочий и нарушили закон.

Во-вторых, действие Закона Московской области должно быть приостановлено до устранения противоречий требованиям федерального законодательства. До этого момента положения Закона Московской области применяться не могут (ст. 2 данного Закона).

В-третьих, новая редакция Закона РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации» не увеличивает, а уменьшает ставку налога с 2,5 до 1%. Тем самым положение налогоплательщика не ухудшается. В этой связи пользование льготой по налогообложению после 01.01.2001 неправомерно.

Вместе с тем необходимо учитывать, что данное правоотношение осложнено иностранным элементом. Поэтому для адекватного правового регулирования апеллирование исключительно к Налоговому кодексу РФ является недостаточным. Только комплексный подход, а именно — **применение налогового законодательства и законодательства об иностранных инвестициях, позволит урегулировать спорную ситуацию надлежащим образом.**

Федеральный закон от 09.07.99 № 160- ФЗ (в ред. от 08.12.2003) «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» ( далее – Закон 1999 г.) устанавливает определенные гарантии, предоставляемые государством для инвестирующих в российскую экономику субъектов. Набор этих гарантий традиционен и соответствует мировой практике обеспечения стабильного режима инвестиций.

Важнейшей составляющей привлекательности для вложений в экономику выступает **гарантия правовой стабильности**.

Статья 9 Закона 1999 г. содержит указание на действие в отношении иностранных инвесторов стабилизационной оговорки. Ранее она предусматривалась в ст. 14 Закона РСФСР от 26.06.91 № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» и в п. 1 Указа Президента РФ от 27.09.93 № 1466 «О совершенствовании работы с иностранными инвестициями». Положения названных актов охватывали период до вступления в действие Закона 1999 г.

Стабилизационная оговорка предусматривает, что в случае ужесточения совокупной налоговой нагрузки или режима запретов и ограничений в отношении иностранных инвестиций по сравнению с условиями, действовавшими на день начала финансирования инвестиционного проекта, новые законы, изменения и дополнения в прежние акты не применяются.

Таким образом, **гарантируется получение иностранным инвестором тех выгод, преимуществ, прибыли, на которые он вправе был рассчитывать в момент инвестирования.**

Согласно ст. 9 Закона 1999 г. стабилизационная оговорка распространяется на коммерческие организации с иностранными инвестициями, доля (вклад) иностранных инвесторов в уставном (складочном) капитале которых превышает 25%.

Кроме того, оговорка действует в отношении иностранных инвесторов и коммерческих организаций с иностранными инвестициями независимо от доли (вклада) иностранных инвесторов в их уставном (складочном) капитале, осуществляющих приоритетные инвестиционные проекты за счет иностранных инвестиций.

Компания истца образована двумя иностранными учредителями (Нидерланды и Германия), владеющими 100% долей в уставном капитале общества и передавшими в качестве дополнительного вклада в уставный капитал истца технологическое оборудование и материалы на сумму 23 000 270 долларов США для строительства и оснащения завода по производству безалкогольных напитков.

В связи с этим на истца распространяется стабилизационная оговорка и **изменения в законодательстве, ухудшающие положение налогоплательщика, введенные после осуществления инвестиций, применению не подлежат.** Налоговой инспекцией данные обстоятельства не были учтены, что могло привести к существенному ухудшению положения иностранного инвестора.

С точки зрения налогового законодательства налоговое положение иностранного инвестора также подлежало сохранению до истечения предусмотренного трехлетнего срока.

• Закон РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации» предоставлял местным законодательным органам право снижать ставку налога. Закон Московской области при выполнении определенных условий предоставлял право льготного налогообложения. Нарушили ли московские власти федеральное законодательство, предоставив льготу по налогообложению, а не снизив ставку налога, как это утверждает налоговая инспекция?

При формально-юридическом подходе к решению вопроса различия между категориями «снижение ставки» и «льгота» имеются. Вместе с тем по своей сути эти понятия идентичны. Такое понимание подтвердилось и законодательно — ст. 10 Закона РФ от 27.12.91 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», действовавшая до 01.01.99, прямо устанавливала, что **льготы по налогам могут быть выражены в том числе и в форме понижения налоговых ставок.**

Таким образом, местные органы власти не вышли за пределы своей компетенции и льгота по налогообложению была предоставлена правомерно.

• Следующий довод налоговой инспекции касался вопроса о возможности применения прежнего законодательства, если оно противоречит новому регулированию. По сути это вопрос о действии законов во времени. С одной стороны, при изменении законодательства с момента введения в действие применению подлежит новый правовой акт. С другой — закон не имеет обратной силы.

Итак, из общего правила есть исключения. **Они касаются длящихся правоотношений,** т. е. правоотношений, которые возникли до вступления в силу нового закона и продолжают существовать после. **К таким правоотношениям новые законы не применяются, поскольку не имеют обратной силы.**

Налоговые правоотношения имеют и специальное регулирование. В частности, ответ на поставленный вопрос содержится в Определении Конституционного Суда РФ от 01.07.99 № 111- О. Суд, опираясь на ст. 8, 34, 57 Конституции РФ, устанавливающие режим стабильных условий хозяйствования, указал, что Федеральный закон от 31.07.98 № 148- ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» обратной силы не имеет и не может применяться к длящимся правоотношениям, возникшим до дня официального опубликования нового регулирования налогообложения.

Специальное регулирование содержится в ст. 57 Конституции РФ, прямо предусматривающей, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

В рассматриваемом случае отношения по льготному налогообложению возникли в августе 1998 г., когда был введен в эксплуатацию завод. К моменту вступления в силу Федерального закона от 05.08.2000 № 118- ФЗ (01.01.2001) льгота по налогообложению действовала, правоотношение существовало, было длящимся.

• Исходя из смысла ст. 57 Конституции РФ изменения законодательства о налогообложении могут быть связаны как с прямым установлением новых налогов законодателем, так и с любыми другими действиями государства, приводящими к фактическому ухудшению положения налогоплательщика.

В связи с тем, что в результате изменений положений Закона РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации», по мнению налоговой инспекции, истец теряет право на льготу, данный случай прямо охватывается ст. 57 Конституции РФ, предусматривающей защиту от подобных изменений налогового законодательства.

Аналогичным образом не может быть принят во внимание довод о приостановлении действия Закона Московской области по причине его несоответствия нормам федерального законодательства, поскольку приостановление действия не может ухудшить положение налогоплательщика, т. е. отменить предоставленную ему ранее льготу.

• Следующий довод инспекции связан с отсутствием фактического ухудшения положения налогоплательщика, поскольку реально ставка налога существенно снижается — с 2,5 до 1%.

В решении налоговой инспекции прямо указывается на неправомерное использование льготы в период с 01.01.2001 по 01.10.2001 и, как следствие, привлечение компании к налоговой ответственности в виде взыскания налога, пеней и штрафа в порядке п. 1 ст. 122 НК РФ.

Таким образом, несмотря на снижение ставки налога, фактическое положение налогоплательщика было ухудшено, реально компания должна была оплачивать большую сумму налогов.

Учитывая положения ст. 57 Конституции РФ и Определение Конституционного Суда РФ № 111- О, изменения и дополнения, внесенные Федеральным законом от 05.08.2000 № 118- ФЗ, **новое законодательство применению не подлежит.** Истец не лишен права пользования льготой до истечения периода, на который она была предоставлена.

• Согласно ст. 29 Федерального закона от 05.08.2000 № 118- ФЗ федеральные законы и иные нормативные правовые акты, действующие на территории Российской Федерации и не вошедшие в перечень актов, утративших силу в соответствии со ст. 2 Закона, действуют в части, не противоречащей части второй Кодекса и настоящему Федеральному закону, и подлежат приведению в соответствие с НК РФ.

В ст. 31 Закона говорится, что часть вторая НК РФ применяется к правоотношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах, возникшим после введения ее в действие. По правоотношениям, возникшим до введения в действие части второй Кодекса, она применяется к тем правам и обязанностям, которые возникнут после введения ее в действие.

Изложенные нормы устанавливают невозможность распространения изменений на длящиеся правоотношения, возникшие до введения в действие изменений, ухудшающих положение налогоплательщика. Изменения законодательства о дорожных фондах могут быть распространены лишь на будущее. Это означает **отсутствие у местных органов власти права снижать (повышать) ставки налогов после 01.01.2001.**

Необходимо также принимать во внимание, что в основу отношений государства и налогоплательщика положен **принцип трактовки любых сомнений в пользу налогоплательщика.** Данный принцип не был учтен налоговой инспекцией.

Президиум ВАС РФ отменил постановление кассационной инстанции, оставив в силе акты первой и апелляционной инстанции и признав неправомерным лишение иностранного инвестора права на льготу до истечения предусмотренного трехлетнего срока с момента инвестирования.