

Соглашение о разделе продукции: налоговый режим в Республике Узбекистан

Л. Хван, доцент Ташкентского государственного юридического института, адвокат, эксперт рабочей группы Олий Мажлиса Республики Узбекистан по подготовке Закона «О соглашениях о разделе продукции», к.ю.н.

Законодательство о соглашениях о разделе продукции

Отношения, возникающие в процессе заключения, исполнения и прекращения соглашений о разделе продукции при осуществлении инвестиций в поиск, разведку месторождений и добычу полезных ископаемых на территории Республики Узбекистан, сравнительно недавно стали предметом регулирования Закона «О соглашениях о разделе продукции», принятого Олий Мажлисом (парламентом) Республики Узбекистан 7 декабря 2001 г. № 312-II¹.

Ныне идет серьезная работа по реализации статей Закона, предусматривающих разработку подзаконных нормативных актов, касающихся например, порядка проведения публичных торгов, порядка выдачи лицензий на право пользования недрами, работы специальной государственной комиссии, определения состава допустимых затрат инвестора или оператора при исполнении соглашения, порядка формирования и использования средств ликвидационного фонда и т.д. В этой связи пока рано говорить о сложившемся массиве (блоке) законодательства, регулирующего данный весьма перспективный минерально-сырьевой сектор экономики республики.

В Узбекистане также действует Закон «О концессиях» от 30 августа 1995 г., и это позволяет нам говорить, что в республике сложились две известные системы освоения месторождений минерального сырья — концессионная и контрактная. Очевидно, наиболее широкое развитие получит

последняя система, так как именно в рамках контрактной системы право собственности на месторождения минеральных ресурсов сохраняется за государством.

Безусловно, одной из важнейших составляющих правового режима осуществления соглашения о разделе продукции (СРП) является налоговое законодательство. В данной статье мы попытаемся на базе общих положений Налогового кодекса РУз, иных актов законодательства ознакомиться с особым режимом налогообложения проектов в сфере нефтегазового комплекса сквозь призму системы действующих налогов, сложившихся реалий практики налогообложения субъектов предпринимательской деятельности независимо от их отраслевой принадлежности.

Соглашение о разделе продукции и налогообложение: общая характеристика

Налоговое законодательство Узбекистана начало формироваться в начале 90-х годов, и в настоящее время в его основе — Налоговый кодекс РУз (принят 24 апреля 1997 г.; введен в действие с 1 января 1998 г.). За этот период сформировался определенный терминологический аппарат, принципы применения норм законодательства, одновременно проявились проблемы правоприменительной практики, связанные с некоторой пробельностью норм Налогового кодекса, и др. Что же касается вопросов налогообложения при исполнении СРП, прежде всего следует отметить:

¹ Вступил в силу 5 января 2002 г. (см.: Собрание законодательства Республики Узбекистан. 2002. № 1 (37). Ст. 1).

во-первых, новизну правоотношений, возникающих в связи с инвестициями на основе раздела продукции, и, как следствие: а) особое формирующееся правовое поле регулирования налоговых обязательств между сторонами СРП¹; б) неразработанность ключевых понятий этого специфического сектора налогообложения; в) отсутствие какой-либо судебной практики как своеобразного индикатора проработанности или пробельности налогового режима при исполнении СРП;

во-вторых, дифференциацию режимов налогообложения в зависимости от вида деятельности, осуществляемого инвестором: а) «проведение поисковых и разведочных работ на участках недр, определенных в соглашениях» и б) «иные работы по соглашению»;

в-третьих, дифференциацию режимов налогообложения в зависимости от участников СРП-проектов; в частности, подрядчики и субподрядчики инвестора освобождаются от уплаты всех установленных в Республике Узбекистан налогов, сборов и других обязательных платежей, связанных с проведением только «поисковых и разведочных работ на участках недр, определенных в соглашениях»;

в-четвертых, яркую целевую направленность налоговых льгот, предоставляемых государством в целях стимулирования СРП-проектов.

Однако, несмотря на «пионерный» характер вопросов, связанных с налогообложением, содержание упомянутого Закона, практика применения ряда положений налогового законодательства все же дают нам возможность проанализировать и спроецировать результаты этой правоприменительной практики на процесс реализации СРП в аспекте режима его налогообложения.

Некоторые особенности режима налогообложения при исполнении соглашения о разделе продукции

1. Прежде всего, важно упомянуть первый нормативный акт, заложивший основы режима налогообложения в сфере освоения запасов углеводородного сырья в республике. Это Указ Президента Руз «О мерах по привлечению прямых иностранных инвестиций в разведку и до-

бычу нефти и газа» от 28 апреля 2000 г. № УП-2598².

Данный Указ, во-первых, определил регион (Устюрт), в котором вновь открытые нефтяные и газовые месторождения могут предоставляться иностранным компаниям, осуществившим геолого-разведочные работы на указанных месторождениях (далее — инвестор), в разработку на условиях концессии на срок до 25 лет с правом продления срока разработки; во-вторых, предоставил инвесторам режим наибольшего благоприятствования, обеспечивающий ряд прав, среди которых:

- эксклюзивное право на проведение на оговоренной территории поисковых и разведочных работ³ с последующей разработкой любого из выявленных месторождений путем создания совместного предприятия или на условиях концессии;
- преимущественное право на предоставление новой территории для продолжения аналогичных видов работ в случае невыявления на территориях, оговоренных в контракте на проведение этих работ, минерально-сырьевых ресурсов, имеющих промышленную ценность;
- гарантия на возмещение фактических затрат на поисковые и разведочные работы при открытии месторождений, имеющих промышленную ценность, в случаях передачи их для дальнейшей разработки Национальной холдинговой компании «Узбекнефтегаз» и др.;
- в-третьих, определил налоговые льготы для инвесторов, а также для привлекаемых ими иностранных подрядных и субподрядных организаций, освободив их от уплаты всех видов налогов, отчислений и платежей, действующих на территории Республики Узбекистан, на период проведения геологоразведочных работ, а также таможенных платежей (кроме сборов за таможенное оформление) при импорте оборудования, материально-технических ресурсов и услуг, необходимых для проведения указанных видов работ, включая им сопутствующие.

Кроме того, налоговая льгота в виде освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость была предоставлена и предприятиям-резидентам Узбекистана, осуществляющим поставку материалов, выполнение работ и оказание услуг инвесторам.

Указ также предоставил некоторые налоговые льготы совместным предприятиям по добыче

¹ Закон именует их государством и инвестором. Термин «подрядчик» как сторона СРП не нашел применения в Законе Узбекистана.

² См.: Ведомости Олий Мажлиса Республики Узбекистан. 2000. № 4. Ст. 123; Указ не касался СРП, а в основном был нацелен на регуляцию деятельности компаний, осуществляющих геологоразведочные работы с последующей разработкой месторождений путем создания совместного предприятия или на условиях концессии. Но он был первым целевым актом, обеспечивающим условия для привлечения прямых иностранных инвестиций в нефтегазовый сектор экономики.

³ При этом общая продолжительность поисковых и разведочных работ, проводимых инвестором на эксклюзивной основе, не может превышать пяти лет. В случае выявления площадей, представляющих интерес для дальнейшего проведения геолого-разведочных работ, срок может быть продлен еще до трех лет.

нефти и газа, осуществлявшим поиск и разведку нефти и газа.

В частности, по налогу на прибыль — освобождение от уплаты сроком на семь лет с начала добычи нефти или газа, по истечении семи лет ставка налога на прибыль устанавливается в размере 50% действующей ставки; освобождение от уплаты налога на имущество и на доходы иностранных участников от долевого участия в совместных предприятиях; освобождение от необходимости осуществлять обязательную продажу части валютной выручки от реализации продукции, полученной в результате деятельности по добыче и переработке нефти и газа, на период возмещения вложенного капитала на поисковые и разведочные работы. Еще ранее было установлено, что прибыль производственных предприятий с долей иностранного капитала в уставном фонде в размере 30% и более облагается налогом по ставке 24%. Ставка налога на прибыль предприятий с долей иностранного капитала в уставном фонде в размере 50% и более снижается дифференцированно в зависимости от величины уставного фонда. При уставном фонде от 300 тыс. до 1 млн долл. ставка налога составляет 20%, свыше 1 млн долл. — 16% (см.: Постановление Кабинета Министров РУз «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах государственного бюджета Республики Узбекистан на 2002 год» от 31 декабря 2001 г. № 490 (Приложение № 3)).

2. Важнейшим актом, составляющим основу нормативно-правовой базы освоения ТЭК Узбекистана, стал Закон о СРП, закрепивший специальный налоговый режим исчисления и уплаты налогов и сборов при исполнении СРП. В нем применяется традиционная система налогообложения, предусматривающая уплату разовых платежей (бонусы), регулярных платежей (роялти), налога на прибыль, платежей за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду и размещение отходов на территории Республики Узбекистан, обязательные взносы и отчисления на социальное страхование.

Отметим, что среди тринадцати обязательных условий соглашения о разделе продукции, перечисленных в ст. 3 Закона, законодатель счел необходимым предусмотреть следующие важные положения, так или иначе влияющие на финансовый аспект проекта:

- условия выполнения работ, разработки рабочих программ и бюджетов;

- порядок ведения учета и отчетности;
- условия налогообложения и уплаты иных платежей;
- порядок возмещения затрат и условия раздела продукции.

При этом структура обязательных (налоговых и неналоговых) платежей в рамках исполнения СРП определена в ст. 20 Закона. В частности, инвестор в течение срока соглашения (за исключением работ, связанных с проведением поиска и разведки на участках недр, определенных в соглашении) уплачивает следующие налоги и платежи¹:

- а) из установленных в ст. 6 Налогового кодекса:
- налог на доходы (прибыль) по ставке 24%;
 - налог за пользование водными ресурсами (ставка за 1 куб. м (тийин) дифференцирована в зависимости от источника водных ресурсов);

б) из установленных в ст. 7 Налогового кодекса РУз восьми местных налогов уплачивается только земельный налог (ставка дифференцирована в зависимости от ряда критериев).

При этом, если налогообложение по налогу за пользование водными ресурсами и земельному налогу производится в порядке, установленном Налоговым кодексом РУз без изъятий, то уплата инвестором налога на доходы (прибыль) производится с учетом следующих особенностей:

- уплачивается отдельно по доходам (прибыли), полученным при выполнении работ по соглашению, и по доходу (прибыли), полученному по другим видам деятельности;
- объектом обложения налога на доходы (прибыль), полученные при выполнении СРП, является стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору по условиям СРП, без проведения вычетов².

Взимание налогов производится по ставкам, установленным для резидентов Республики Узбекистан. При этом законодатель допускает, что соглашение может предусмотреть иные ставки. Полагаем в данном случае, что возникает коллизия между статусом соглашения как гражданско-правовым договором и нормой Налогового кодекса РУз, определившей, что «льготы по налогам и сборам устанавливаются Олий Мажлисом Республики Узбекистан или уполномоченным им государственным органом». Таким образом, содержащаяся в абзаце

¹ Закон РУз «О СРП» своего рода отражение комбинированной модели СРП, действующей, например, в Индонезии и России, когда наряду с разделом продукции существует обязанность инвестора платить некоторые налоги.

² Согласно ст. 16 Налогового кодекса РУз, «Объектом налогообложения является доход (прибыль), исчисленный как разница между совокупным доходом и вычетами, определяемыми в соответствии с настоящим Кодексом».

четвертом п. 3 ст. 20 Закона о СРП оговорка «если иное не предусмотрено соглашением» юридически некорректна, так как налоговое освобождение в виде снижения ставки налога имеет силу лишь при соблюдении формальной юридической процедуры ее установления, т.е. при принятии решения парламентом или уполномоченным им государственным органом, обычно правительством. Соглашение же не является нормативно-правовым актом, дающим инвестору возможность надлежащим образом применить этот вид налоговой льготы.

Кроме уплаты вышеперечисленных налоговых платежей инвестор также осуществляет уплату следующих обязательных неналоговых платежей:

- 1) платежей за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду и размещение отходов на территории Республики Узбекистан;
- 2) платежей от фонда оплаты труда на социальное страхование.

Плата за загрязнение окружающей природной среды (выбросы, сбросы загрязняющих веществ и размещение отходов) была установлена Законом Республики Узбекистан от 9 декабря 1992 г. «Об охране природы»¹ и является составной частью платежей за специальное природопользование наряду с платой за охрану и воспроизводство природных ресурсов. Плата была введена правительством с 1 января 2000 г.² и дифференцируется в зависимости от характера выбросов и объектов охраны природы на:

- а) плату за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух;
- б) плату за выбросы при сжигании моторного топлива (за исключением индивидуального транспорта);
- в) плату за сброс загрязняющих веществ в водные объекты и на рельеф местности;
- г) плату за размещение отходов.

Юридические лица уплачивают эти обязательные платежи по месту образования выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в природную среду и размещения отходов отдельными платежными поручениями. При этом 80% из на-

численной суммы платежа перечисляется в доход местного бюджета, а 20% на счета местных фондов охраны природы органов Государственного комитета Республики Узбекистан по охране природы.

Размеры платежей ежегодно утверждаются Кабинетом Министров Республики Узбекистан при утверждении основных макроэкономических показателей и государственного бюджета Республики Узбекистан. Размер платежа установлен в пределах норматива и за его превышение. В последнем случае применяется повышающий коэффициент (1,2) к установленным ставкам по каждому загрязняющему веществу в отдельности.

Обязательные платежи от фонда оплаты труда на социальное страхование включают, %:

- взносы во внебюджетный Пенсионный фонд РУз (37,3);
- государственный (внебюджетный) Фонд содействия занятости (1,5);
- Совет Федерации профсоюзов (1,2);
- отчисления во внебюджетный Пенсионный фонд от юридических лиц от фактического объема реализованной продукции (0,7);
- страховые взносы граждан от заработной платы (2,5)³.

Платежи от фонда оплаты труда на социальное страхование, в частности во внебюджетный Пенсионный фонд РУз, рассматриваются нами среди обязательных неналоговых платежей. Однако укажем, что постановлением правительства обязательные платежи во внебюджетный Пенсионный фонд приравнены к государственным налогам и сборам⁴.

Доходы и расходы внебюджетного Пенсионного фонда РУз⁵, так же как и денежные средства Фонда содействия занятости РУз, ежегодно включаются в состав консолидированного Государственного бюджета РУз⁶. Функции сбора и контроля за полнотой поступлений средств возложены на органы Государственного налогового комитета РУз. Порядок начисления и уплаты обязательных взносов и отчислений по государственному социальному страхованию во внебюджетный Пенсионный фонд регулируется специальной Инструкцией от 16 марта 2001 г. № 1018¹.

Однако применение такого приема законодательной техники, как «приравнение одного правового элемента или института к другому»,

¹ См.: Ведомости Верховного Совета Республики Узбекистан. 1993. № 1. Ст. 38; Ведомости Олий Мажлиса Республики Узбекистан. 1995. № 6. Ст. 118; 1997. № 4/5. Ст. 126; 1999. № 1. Ст. 20; 2000. № 5/6. Ст. 153.

² См.: Постановление Кабинета Министров РУз «О прогнозе основных макроэкономических показателей и государственного бюджета Республики Узбекистан на 2000 год» от 31 декабря 1999 г. № 554.

³ См.: Постановление Кабинета Министров РУз «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах государственного бюджета Республики Узбекистан на 2002 год» от 31 декабря 2001 г. № 490.

⁴ См.: Постановление Кабинета Министров РУз «О мерах по совершенствованию системы пенсионного обеспечения Республики Узбекистан» от 15 ноября 2000 г. № 444.

⁵ Денежные средства Пенсионного фонда стали включаться в Государственный бюджет Республики Узбекистан с сохранением целевой направленности формирования и расходования средств впервые с 1 января 1997 г.

⁶ Наряду с указанными фондами Закон РУз «О бюджетной системе» от 14 декабря 2000 г. отнес к государственным целевым фондам Республиканский дорожный фонд и Специальный счет Государственного комитета Республики Узбекистан по управлению государственным имуществом и поддержке предпринимательства.

вызывает ряд вопросов по режиму налогообложения при исполнении СРП. В частности, о соответствии части шестой ст. 20 Закона о СРП, установившей обязанность инвестора уплачивать платежи от фонда оплаты труда, и части седьмой этой же статьи Закона, в соответствии с которой «инвестор освобождается от уплаты иных налогов». К сожалению, общая часть Налогового кодекса РУз не дает ясных и четких правовых оснований для разрешения этого несоответствия, так как в нем отсутствует норма, определяющая понятие «налог» и признаки «обязательного налогового плательщика». Надеемся, продолжающаяся систематизация налогового законодательства даст возможность усовершенствовать терминологический аппарат и соответственно исключить подобные коллизии, связанные с отнесением того или иного обязательного плательщика к налоговому или неналоговому.

Платежи за пользование недрами. Пользование недрами в Узбекистане является платным, и плата взимается в виде налога за пользование недрами². Размеры, порядок исчисления и уплаты, а также льготы по нему устанавливаются законодательством.

Закон о СРП предусматривает, что система платежей за пользование недрами включает:

1) бонусы (разовые платежи) при заключении соглашения и (или) по достижении определенного результата, установленные в соответствии с условиями СРП;

2) роялти (регулярные платежи), установленные в соответствии с условиями СРП в процентном отношении от объема добычи минерального сырья или от стоимости произведенной продукции и уплачиваемые инвестором в денежной форме или в виде части добытого минерального сырья.

От уплаты иных платежей за пользование недрами инвестор освобожден.

Среди других налоговых льгот упомянем налоговое освобождение от НДС (обложение по нулевой ставке) для юридических лиц—резидентов Республики Узбекистан, предоставляющих инвесторам и (или) операторам, участвующим в выполнении работ по СРП, товары (работы и услуги). Именно в ст. 20 Закона о СРП затрагивается налоговый режим оператора, на которого Законом по поручению инвестора возла-

гается организация выполнения работ по СРП, в том числе ведение учета и отчетности. Учитывая такую специфику деятельности, законодатель, очевидно, отдельно оговорил статус оператора (ст.13 Закона РУз). При этом было бы правильно более четко отразить и особенности его налогообложения, включая обязанности по уплате таможенных платежей. Законодатель, используя такие понятия, как «инвестор или иные лица» или «инвестор и (или) оператор», по отношению к участникам, тем самым дает понять, что под «иными лицами» «оператор» не подразумевается. Между тем различное толкование указанных понятий в контексте частей восьмой и девятой ст. 20 Закона может повлиять на распространение режимов преференций для оператора, а значит, и на финансовые интересы инвестора.

Закон о СРП практически является рамочным актом по вопросам налогообложения при выполнении СРП. Если Налоговый кодекс Российской Федерации рассматривает систему налогообложения при выполнении СРП в качестве специального налогового режима, то в Налоговом кодексе РУз пока еще не нашли детального отражения вопросы, вытекающие из особого налогового режима СРП.

Несмотря на внешне упрощенную схему налогообложения при исполнении СРП-проектов, все же существуют некоторые юридические проблемы, о которых нам хотелось бы упомянуть.

О соотношении норм Налогового кодекса и иных актов законодательства Республики Узбекистан. Существует мнение, что выделение в Налоговом кодексе отдельной главы (положений, статей) «утяжеляет» налоговую схему СРП и сокращает инвестиционную привлекательность режимов СРП³. Полагаем, отражение Налоговым кодексом РУз особенностей системы налогообложения при выполнении СРП будет иметь стабилизационное значение для инвестора и соблюдения интересов государства. Главное, чтобы этот баланс реализовывался в Кодексе через непротиворечивые, прозрачные нормы, учитывающие как обычные налоговые платежи, так и сугубо индивидуальные, закрепляемые непосредственно в СРП. Например, законодателю еще предстоит ответить на вопрос, должен ли стать предметом налогового законодательства такой важнейший элемент налогового режима СРП, как рентные платежи, и в какой степени он будет регламен-

¹ См.: Инструкция ГНК, Минфина, ЦБ, Минтруда и соцзащиты РУз «О порядке начисления и уплаты обязательных взносов и отчислений по государственному социальному страхованию во внебюджетный Пенсионный фонд» от 7 марта 2001 г. № 2001–21/17/182–В (регистрация Минюста РУз от 16 марта 2001 г. № 1018) // Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан. 2001. № 6. С. 5.
² См.: Закон РУз «О недрах» от 23 сентября 1994 г.
³ См.: Конопляник А.А. Договор концессии: возможное место и роль в инвестиционном законодательстве России // Нефтегаз, энергетика и законодательство. 2001. С. 85.

тироваться этой отраслью законодательства. Несмотря на то что бонусы и роялти не носят фискального характера и имеют рентную природу, являясь платежами, не привязанными к величине прибыли инвестора, они все же значительно затрагивают его интересы и, значит, настоятельно требуют четкой правовой регламентации¹.

Следует также конкретизировать ситуацию с использованием инвестором некоторых льгот по таможенным платежам.

Так, Закон о СРП установил, что товары (работы, услуги), предназначенные для проведения работ по СРП и ввозимые в соответствии с проектной документацией инвестором или иными лицами, участвующими в реализации СРП, а также вывозимая инвестором продукция, принадлежащая ему в соответствии с соглашением, освобождаются от обложения таможенными платежами, за исключением сборов за таможенное оформление. Насколько это важно для инвестора, уже подчеркивалось в литературе². В случае нецелевого использования ввезенных материально-технических ресурсов, в том числе их отчуждения, все таможенные платежи, подлежащие уплате в государственный бюджет, взыскиваются в установленном законодательством порядке. Выше мы уже касались вопроса режима оператора. Рассмотрим одну из льгот — по уплате НДС на ввоз оборудования, товаров, работ и услуг, являющегося видом таможенного платежа (ст. 103, 104 Таможенного кодекса РУз).

Льгота, предоставленная по освобождению от НДС технологического оборудования, ввозимого на территорию РУз в соответствии с утвержденными в установленном порядке инвестиционными проектами на создание i) новых, а также ii) модернизацию и техническое перевооружение действующих производств, при наличии соответствующего подтверждения уполномоченного банка впервые была установлена Указом Президента РУз от 3 августа 1998 г. № УП-2065 «О внесении дополнений в Указ Президента Республики Узбекистан от 19 января 1998 г. № УП-1919 «О дополнительных мерах по стимулированию реализации инвестиционных проектов»». Специальным решением Кабинета Министров РУз от 16 сентября 1998 г. № 447-Ф было утверждено положение «О порядке освобождения от налога на добавленную стоимость импортируемого технологического оборудования в соответствии с утвержденными

ми инвестиционными проектами». Будут ли распространяться указанные акты на проекты СРП с точки зрения соблюдения инвестором порядка применения этой льготы? Если нет, то потребуются акты, детализирующие порядок применения льготы, предоставленной Законом о СРП, а если да, то у инвестора может возникнуть ряд вопросов по правоприменительной практике. В любом случае их анализ позволит исключить недоразумения при последующей работе над соответствующими законодательными актами.

Прежде всего, предусмотренное Указом изъятие в налогообложении объектов по НДС касается только технологического оборудования³, завозимого в рамках инвестиционных проектов на создание новых, модернизацию и техническое перевооружение действующих производств, технико-экономическое обоснование которых утверждено в соответствии со специальным порядком⁴, и наконец, при наличии соответствующего подтверждения уполномоченного банка.

Нечеткость некоторых формулировок данных актов, к сожалению, порождает на практике различные вопросы, в частности:

- что следует относить к технологическому оборудованию и является ли это функцией коммерческого банка, перечень характерных операций которого уже определен статьей 4 Закона РУз «О банках и банковской деятельности» от 25 апреля 1996 г.?
- что имеется в виду, когда говорится о подтверждающей силе заключения уполномоченного банка?

К сожалению, дать однозначные ответы законодательство не позволяет. Например, говорится, что в качестве технологического оборудования следует рассматривать всю номенклатуру оборудования, определенную в утвержденных в установленном порядке ТЭО инвестиционных проектов и спецификациях в рамках проектной документации. Как быть, например, с компьютерным оборудованием, которое обычно не рассматривается в качестве технологического? Ведь в ряде случаев вся технологическая цепочка просто неработоспособна без компьютеров и/или программного обеспечения. Между тем бытует мнение, что это лишь управленческое, офисное оборудование. Очевидно, что в каждом конкретном случае инвестпроекта важно придерживаться не традиционного взгляда на компьютеры и программное обеспечение, а

¹ См., например: Сосна С.А. Комментарий к Федеральному закону «О соглашениях о разделе продукции». М.: Юристъ, 1997. С. 83; Даниленко М.А. Налоги и рентные платежи в российском законодательстве о недропользовании // Нефтегаз, энергетика и законодательство. Материалы 1-й Международной научно-практической конференции «Проблемы правового регулирования организации и функционирования ТЭК России», 14–15 ноября 2001 г. М., 2001. С. 196, 198 и др.

² См., например: Сосна С.А. Указ. соч. С. 122.

³ В Законе РУз «О СРП» говорится о товарах, работах, услугах.

⁴ Такой порядок установлен Указом Президента РУз «О мерах по упорядочению организации капитального строительства» от 28 октября 1997 г. № УП-1875.

исходить из сути технологического процесса, отраженного в проектной документации данного инвестпроекта, а также из роли завозимого оборудования в таком процессе¹.

Наконец, важно разобраться с вопросом о подтверждающей силе заключения уполномоченного банка. С нашей точки зрения, происходит некое недоразумение: любой банк в силу своей специальной компетенции просто не имеет права (некомпетентен) давать заключения о технологическом характере ввозимого оборудования. Это могут и должны делать только специализированные компании или соответствующие профильные органы исполнительной власти. Позволим себе утверждать, что в данном случае подразумевалась совершенно иная направленность заключения банка. Уполномоченный банк может лишь подтвердить:

- i) наличие ТЭО или спецификации в рамках проектной документации, соответствующий ей перечень оборудования, необходимого к ввозу в рамках инвестиционного проекта, что, собственно, импортер и представляет в банк, или
- ii) наличие решения о кредитовании инвестиционного проекта, если таковое решение принималось банком, самим предприятием в счет собственных средств, органом государственной власти на местах или в счет прямых иностранных инвестиций.

Именно это подразумевается, когда требуется заключение банка: банк клиента, претендующего на льготу по НДС, проверяя эти материалы и выдавая свое заключение, подтверждает факт ввоза оборудования именно в связи и в целях осуществления инвестиционного проекта, а не в рамках проведения обычной транзакции купли-продажи. Представляется, что данное юридическое обстоятельство имеет определяющее значение в предоставлении освобождения от уплаты НДС по импортируемому оборудованию, перечисленному в упомянутых материалах. Таким образом, заключение банка не может рассматриваться в качестве заключения, подтверждающего технологический характер ввозимого оборудования.

Нельзя не подчеркнуть, что один из пунктов решения Кабинета Министров РУз от 16 сентября 1998 г. № 447-Ф установил норму, согласно которой единственным основанием для возврата уполномоченным банком документов заявителю на доработку может быть лишь «несоответ-

ствие оборудования, указанного в заявлении, спецификации оборудования по проектной документации». То есть уполномоченному банку не дано право возвращать материалы, если оборудование не является технологическим.

Обратим также внимание на то, что и государственная налоговая служба осуществляет контроль не за тем, технологическое оборудование или нет, так как это не входит в ее компетенцию, равно как и в компетенцию банка, а лишь за «целевым использованием импортированного технологического оборудования», т.е. его применением в целях осуществления инвестиционного проекта, что, собственно, и является основанием для предоставления налоговой льготы². Налоговая служба может констатировать только факт использования оборудования не по назначению (противоречащего целям и задачам утвержденного ТЭО инвестпроекта). И именно этот факт обозначен как юридическое основание для применения финансовых санкций: с импортера технологического оборудования взыскивается сумма НДС с начислением пени в установленных размерах с даты оформления ГТД.

Рассматриваемая налоговая льгота носит избирательный характер и в перечне льгот в ст. 71 Налогового кодекса РУз не упомянута. Она рассчитана на применение в строго определенных Указом случаях: при завозе технологического оборудования для оснащения включенных в инвестиционную программу на 1998 г. приоритетных объектов, для реализации инвестиционных проектов, финансируемых за счет иностранных кредитов под гарантию правительства, для вновь строящихся и реконструируемых предприятий, специализирующихся на производстве товаров народного потребления; при его завозе иностранными инвесторами в качестве их вклада в уставный капитал ПИИ, наконец, для объектов нефтегазовой отрасли республики.

Стабилизационная оговорка в СРП: проблемы правоприменительной практики

Одним из важнейших залогов успешного выполнения проектов СРП является наличие в законодательстве так называемой стабилизационной оговорки — «дедушкиной оговорки», которая закреплена в ст. 24 Закона о СРП. Следует подчеркнуть, что, в отличие от иных

¹ Следует оговорить, что Указом Президента РУз «О дальнейшем развитии компьютеризации и внедрении информационно-коммуникационных технологий» от 30 мая 2002 г. оборудование, завозимое в республику «для создания сетей передачи компьютерных данных», компьютерная техника и комплектующие к ним, а также программное обеспечение освобождаются от уплаты таможенных платежей до 1 января 2006 г.

² Аналогично и по вопросу освобождения уплаты таможенной пошлины ввозимого технологического оборудования в соответствии с утвержденными в установленном порядке проектами на создание новых, модернизацию и техническое перевооружение действующих производств при наличии соответствующего подтверждения уполномоченного банка (см.: Приложение № 1 к постановлению Кабинета Министров РУз от 16 мая 2001 г. № 217).

сфер инвестиционной деятельности, законодатель счел возможным установить правило, согласно которому условия СРП сохраняют свою силу на весь срок проекта¹. Как известно, Закон РУз «О гарантиях и мерах защиты иностранных инвесторов» от 30 апреля 1998 г. в ст. 3 закрепил десятилетний срок действия такой оговорки с момента инвестирования. В рамках законодательства о малом и среднем предпринимательстве продолжительность оговорки в аспекте действия актов налогового законодательства сокращена до двух лет (ст. 16 Закона «О гарантиях свободы предпринимательской деятельности» от 25 мая 2000 г.). В другом нормативном документе установлен трехлетний срок нераспространения положений нового законодательства, делающих более ограничительными условия деятельности филиалов и дочерних компаний государств—членов Европейского сообщества².

Статья 24 Закона о СРП гласит, что если в течение срока действия СРП законодательством будут установлены нормы, ухудшающие коммерческие результаты деятельности инвестора в рамках соглашения, то действуют условия, оговоренные в соглашении. При этом правило не применяется в случае, если законодательством вносятся изменения, касающиеся таких сфер правового регулирования, как безопасное ведение работ, охрана недр, окружающей среды и здоровья граждан.

Статья 25 Закона повторяет правовое значение стабилизационной оговорки, создавая иммунитет от действия:

i) актов органов государственного управления, ii) органов государственной власти на местах и iii) органов самоуправления граждан, за исключением изменений в вышеперечисленных сферах законодательства. Следует подчеркнуть, что акты органов самоуправления граждан, согласно Закону РУз «О нормативно-правовых актах», не имеют нормативного характера и их упоминание в данном случае излишне.

Закон Республики Узбекистан «О соглашениях о разделе продукции», так же как и аналогичный Закон Российской Федерации, использует понятие «коммерческие результаты». Однако проблема заключается в надлежащем уяснении содержания данного понятия и в решении вопроса, кто и как будет решать, «что такие результаты непременно были бы достигнуты инвестором, если бы не было принято новое законодательство»³.

В этой ситуации, безусловно, должна быть выработана единая (прозрачная и юридически точная) схема оценки «ухудшения коммерческих результатов», позволяющая проследить связи между нормами нового законодательства и финансовыми результатами инвестиционного проекта.

¹ О том, насколько важно в инвестиционном освоении минерально-сырьевого сектора экономики продолжительность «стабилизационной оговорки» сделать подвижной величиной, см.: Конопляник А.А. Указ. изд. С. 87–88.

² См. п. 4 ст. 28 Соглашения о партнерстве и сотрудничестве, учреждающего партнерство между Республикой Узбекистан и Европейским сообществом и государствами-членами от 21 июня 1996 г. (вступило в силу 1 июля 1999 г.; оговорка именуется «standstill»).

³ Сосна С.А. Указ. изд. С. 151.