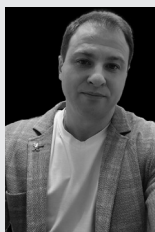


Раздел V. Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Проблемы применения льготной ставки налогообложения недропользователей при добыче нефти из ранее списанных запасов

**Problems of applying a preferential tax rate for subsoil users in
the production of oil from previously written off reserves.**



Тарабрин Денис Владимирович

Директор ООО «Премьер консалтинг», кандидат юридических наук, г. Саратов.

Tarabrin Denis Vladimirovich

Director of Premier Consulting LLC, PhD in Law, Saratov.



Петрунина Анастасия Алексеевна

Начальник юридического отдела ООО «Люкснефтетрансдобыча», кандидат юридических наук, г. Саратов

Petrunina Anastasia Alekseevna

Head of the Legal Department of Luksneftetransdobycha LLC, PhD in Law, Saratov.

Аннотация: Статья посвящена актуальным проблемам сложившимся в практике применения нулевой ставки налогообложения добытых полезных ископаемых из ранее списанных запасов. Ключевые слова: Налог, налогообложение, нулевая ставка, ранее списанные запасы, месторождение, государственный баланс запасов, полезные ископаемые.

Annotation: The article is devoted to topical problems that have developed in the practice of applying a zero tax rate for extracted minerals from previously written off reserves.

Keywords: TTax, taxation, zero rate, previously written off reserves, deposit, state balance of reserves, minerals.

Налоговое законодательство предусматривает меры налогового льготирования недропользователей, в том числе нефтедобывающих компаний, при наличии определенных условий.

В частности в пп. 4 п. 1 ст. 342 Налогового кодекса РФ устанавливает, что налогообложение производится по ставке 0 процентов (0 рублей) в случае, если добыча полезных ископаемых осуществляется из ранее списанных запасов.

Стоит отметить, что льготная ставка является мерой экономического стимулирования недропользователей для осуществления добычи полезных ископаемых на старых и выработанных месторождениях. Применительно к нефти можно сказать, что целью налоговой льготы является создание благоприятных условий для эффективного инвестирования в освоение нефтяных ресурсов в старых залежах, добыча из которых требует значительных финансовых и трудовых затрат в условиях того, что процент обводненности таких залежей остается максимально высоким (70% и более)¹.

Нерентабельность разработки таких месторождений обусловлена тем, что недропользователь должен технически оснастить скважины для извлечения оставшихся в недрах ресурсов, которые предыдущие недропользователи не смогли добыть в силу трудности их извлечения.

Льготирование недропользователей в свою очередь выгодно и самому государству, поскольку оно получит иные, помимо НДС, выплаты, в том числе за счет уплаты добывающими предприятиями других предусмотренных налоговым законодательством налогов (НДС, налог на прибыль) а также созданные рабочих мест на предприятиях в сфере недропользования.

Итак, пп. 4 п. 1 ст. 342 Налогового кодекса РФ содержит возможность применения льготной ставки по отношению к ранее списанным запасам. Что же законодатель понимает под ранее списанными запасами?

Порядок и постановка запасов полезных ископаемых на государственный баланс и их списание с государственного баланса утвержден Приказом Минприроды России от 06.09.2012 № 265 (далее по тексту – Порядок № 265). Согласно п. 5 Порядка № 265 постановка запасов полезных ископаемых на Государственный баланс, их изменение и списание с Государственного баланса запасов (далее – ГБЗ) осуществляется по данным геологоразведочных и добычных работ, а также по результатам переоценки запасов в связи с изменением параметра подсчетов запасов.

В силу п. 4, 11, 12 Порядка № 265 постановка и списание полезных ископаемых с ГБЗ осуществляется Федеральным агентством по недропользованию (Роснедра) на основе информации, представленной ФГБУ «Росгеолфонд» в лице его федеральных бюджетных учреждений в федеральных округах и филиалами в субъектах Российской Федерации. Учет состояния и изменения запасов полезных ископаемых по месторождениям осуществляется в ГБЗ для нефти, газа, конденсата – по результатам заключения государственной экспертизы запасов полезных ископаемых, утвержденного Роснедрами.

Таким образом, порядок постановки и списания запасов это жестко регламентированная процедура, которая осуществляется по инициативе недропользователя и утверждается контролирующими государственными органами.

1 Салиева Р.Н. Понятие «трудноизвлекаемые энергоресурсы»: критерии определения и организационно-правовое значение // Правовой энергетический форум. 2017. № 1.

Учитывая вышесказанное, для применения льготной ставки налогообложения в контексте пп. 4 п. 1 ст. 342 Налогового кодекса РФ недропользователю необходимо соответствовать единственному критерию – осуществлять добычу из ранее списанных запасов полезных ископаемых.

Вместе с тем на практике возникают сложности в применении вышеуказанного законоположения налоговыми органами, что приводит к судебным тяжбам.

Рассмотрим подробно данную ситуацию на примере конкретного судебного спора недропользователя с налоговым органом в рамках дела №А57-22856/2021 по заявлению ООО «ЛюксНефтеТрансДобыча» (далее – Общество, Заявитель) об оспаривании решения налогового органа о начислении недоимок по НДС.

Фабула дела.

Общество является пользователем недр Горючкинского нефтегазоконденсатного месторождения и на основании лицензии с 2018 года ведет добычу нефти.

С момента открытия и вплоть до 2000 года добычу углеводородного сырья на месторождении осуществлял ОАО «Саратовнефтегаз».

В последние годы разработки месторождения, Государственной комиссией по запасам, по инициативе недропользователя в связи с выработанностью залежей, были списаны запасы, нефтяные скважины выведены из оборота и ликвидированы.

В 2010 году ООО «Нефтяная компания «ГеоНефтьТехнология» (далее – ООО «НК «ГНТ») возобновило добычу углеводородного сырья на Горючкинском месторождении, а в мае 2018 право на разработку лицензионного участка недр было передано ООО «ЛюксНефтеТрансДобыча».

Так как Общество осуществляло добычу полезных ископаемых на Горючкинском месторождении из ранее списанных запасов и из восстановленных скважин, уплата налогов осуществлялась с учетом пп. 4 п. 1 ст. 342 Налогового кодекса РФ.

Начиная с 2013 предыдущий недропользователь – ООО «НК «ГНТ», а позднее и Общество, подавали в налоговый орган декларации по уплате налога на добычу полезных ископаемых с учетом ставки 0% согласно ч. 4, п. 1, ст. 342. Налогового кодекса РФ. Налоговый орган принимал декларации без каких-либо замечаний.

С октября 2020 года налоговый орган внезапно изменил правоприменительную практику по вопросу льготирования НДС. В отношении Общества были проведены камеральные проверки, предметом которых было установление правомерности применения ставки 0% в отношении добытых Обществом полезных ископаемых.

Посчитав, что на старом месторождении появились новые запасы нефти, из которых Обществом осуществляется добыча, налоговый орган произвел доначисление НДС за каждый месяц начиная с октября 2020 года.

Не согласившись с решениями налогового органа, Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением об обжаловании решения налогового органа за октябрь 2020 года по результатам рассмотрения которого Арбитражный суд Саратовской области принял сторону налогового органа и вынес решение об отказе в удовлетворении искового заявления Общества о признании

ненормативного акта налогового органа незаконным.

Вышестоящие судебные инстанции поддержали решение арбитражного суда первой инстанции.

В своих выводах арбитражные суды пришли к единому мнению, для того чтобы иметь право на применение льготной ставки налогообложения по НДС Общество необходимо соответствовать дополнительным, критериям, которым Общество в настоящий момент не соответствует, а именно:

- в лицензии на разработку месторождения и приложениях к ней, не содержится информация о наделении Общества правом вести какие-либо виды работ по «списанным» ранее учтенных в ГБЗ запасам (стр. 6 постановления АС Поволжского округа);

- субъект списания (нынешний или предыдущий недропользователь) имеет значение, т.к. учет полезных ископаемых ведется по каждому недропользователю отдельно и если Заявитель не производил списание, то и право на льготу он не имеет (стр. 7 постановления АС Поволжского округа);

- если ранее списанные запасы вновь поставлены на ГБЗ, то в отношении них положение пп. 4 ч. 1 ст. 342 НК РФ не применяются, а применяется общеустановленная ставка НДС, которую и применил налоговый орган при расчете неуплаченного обществом налога (стр. 14 Постановления АС Поволжского округа);

- поскольку Заявителем были списаны запасы нефти в связи с неподтверждением, то запасы полезных ископаемых не могли быть поставлены вновь на государственный баланс т.к. физически отсутствовали;

- количество поставленных запасов на государственный баланс превышает количество ранее списанных запасов.

Проанализировав изложенные выводы, можно смело сказать, что ни одно из вышеупомянутых требований не содержится в действующем законодательстве. Более того, в некоторых случаях происходит подмена понятий и искажение правовых норм, что видно на примере требования о необходимости списания запасов полезных ископаемых тем же недропользователем кто и ставил их на государственный баланс.

Отдельного внимания заслуживает тот факт, что арбитражные суды в своих решениях уделили повышенное внимание анализу причин списания запасов полезных ископаемых, в то время как законодатель в пп. 4 п. 1 ст. 342 Налогового кодекса РФ право недропользователя на льготу не ставит в зависимость от причин списания полезных ископаемых.

Пытаясь быть объективным и не занимать чью-либо позицию относительно вышеприведенного налогового спора, автор статьи не находит нормативного обоснования для сформированных в судебных и налоговых актах требований и условий применения пп. 4 п. 1 ст. 342 Налогового кодекса РФ.

Учитывая изложенное, можно сделать вывод, что в ходе длительного рассмотрения спора о применении юридическим лицом нулевой ставки налогообложения при разработке месторождения, запасы которого неоднократно списывались в разные промежутки времени, налоговый орган выступил в качестве нормотворца, поскольку сформировал новый порядок применения нулевой ставки налогообложения в ходе субъективного правоприменения спорной статьи Налогового кодекса РФ.

Такой порядок окончательно закрепился в практике после того, как суды всех инстанций поддержали применение пп. 4 п. 1 ст. 342 Налогового кодекса РФ в разрезе выводов налогового органа.

Примечательно, что такая позиция высказана судебными органами в противоречие существующей судебной практике по аналогичному делу, сформировавшейся в 2011 году (анализ данной судебной практики будет проведен далее по тексту).

Между тем, проанализировав выводы налогового органа и арбитражных судов можно сказать следующее.

Наличие в приложении к лицензии на недропользование такого требования как «право на разведку и добычу ранее списанных запасов нефти» основано на предположении налогового органа и не закреплено в нормативных актах (дело рассматривалось по правилам главы 24 АПК РФ и бремя доказывания возлагалось на государственный орган).

Налоговое законодательство не содержит императивных указаний на списание запасов полезных ископаемых исключительно самим налогоплательщиком или по его инициативе (в пп. 4 п. 1 ст. 342 НК РФ используется словосочетание ранее списанные запасы без указания на субъекта списания) из чего можно сделать вывод, что в контексте данной нормы для законодателя имеет значение статус запасов (они должны быть ранее списанными), как обязательное условие права на налоговую льготу, а не субъект осуществивший такое списание.

Списанные запасы не меняют свой статус на «новые» с переходом прав на разработку лицензионного участка недр к другому недропользователю и налогоплательщику, поскольку продажа прав на разработку лицензионного участка недр иному недропользователю не влечет отмену процедуры списания запасов и изменение статуса запасов на новые запасы (залежи) даже с учетом их постановки новым недропользователем на ГБЗ.

Исходя из такой позиции арбитражных судов вообще трудно представить ситуацию, при которой налогоплательщик имел бы право на нулевую ставку по НДС, предусмотренную в пп. 4 п. 1 ст. 342 Налогового кодекса РФ при добыче из ранее списанных запасов, что делает данную норму декларативной.

Полагаем, что правоприменительным органам в данной ситуации, надлежит учитывать принцип соразмерности налогового бремени, нашедший отражение в ст.3 Налогового кодекса РФ.

Этот принцип означает, что налогообложение не должно быть несоразмерным, то есть таким, чтобы оно могло парализовать реализацию гражданами конституционных прав (Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 № 6-П). Полагаем, что данный принцип в равной степени применим и к организациям.

По справедливому замечанию И.А. Кузнецова закрепляемые в законодательстве принципы должны являться фактором, способствующим обеспечению правомерности действий субъектов налоговой системы, что в свою очередь предполагает обязательность оценки сложившихся обстоятельств, в том числе в рамках судебных споров, на предмет соответствия устоявшимся принципам².

2 Кузнецов И.А. К вопросу о принципах имущественного налогообложения. «Современный юрист», 2022, № 2

В силу п. 1 ст. 3 Налогового кодекса РФ при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

В данном случае налоговый орган и суды обязаны выяснять к каким экономическим последствиям может привести лишение налогоплательщика льготы, предусмотренной пп. 4 п. 1 ст. 342 Налогового кодекса. Так, при отсутствии налоговой льготы предприятие может из прибыльного превратиться в убыточное и прекратить свое существование, а государство недополучит в бюджет иные налоги, уплачиваемые данным налогоплательщиком.

При рассмотрении данной категории споров также нельзя забывать и об основных целях льготирования недропользователей в условиях добычи полезных ископаемых на выработанных месторождениях, которые имеют свои особенности (указаны в начале статьи).

Имеется и иная судебная практика по аналогичному спору, в которой, как нам видится, арбитражные суды подошли более взвешенно к рассматриваемому вопросу и учли вышеобозначенные особенности налогового спора.

Так при рассмотрении дела № А57-15590/2010 по заявлению ОАО «Нефтегазрезерв» об оспаривании действий налогового органа арбитражные суды установили, что добыча недропользователем осуществляется из ранее списанных запасов из тех же глубин и горизонтов на восстановленных скважинах.

Арбитражный суд Поволжского округа от 22.12.2011, отменяя постановления Арбитражного суда апелляционной инстанции от 28.10.2011 и оставляя в силе решение арбитражного суда первой инстанции от 20.07.2011 по делу № А57-15590/2010, сделал вывод о том, что для применения льготной ставки налогообложения НДС – 0% имеет правовое значение вопрос: «из каких скважин ведется добыча полезных ископаемых: восстановленных или вновь пробуренных».

В определении ВАС РФ от 05.05.2012 № ВАС – 4958/12 арбитражный суд подтвердил правомерность вышеуказанного вывода.

Таким образом, что по одной категории дел с одними и теми же вводными правоприменительная практика и позиция судов поменялась спустя 10 лет на диаметрально противоположную, при том, что законодательная база по вопросу применения нулевой ставки по НДС осталась прежней.

Данное обстоятельство свидетельствует о дисбалансе между частными и публичными началами в налоговом законодательстве и в правоприменительной практике.

Вышеизложенное указывает на необходимость дополнительной регламентации условий применения нулевой ставки налогообложения, предусмотренной пп. 4 п. 1 ст. 342 Налогового кодекса РФ со стороны законодательного органа, что поможет устранить противоречивые подходы в правоприменительной практике.

Полагаем, что целесообразно добавить в спорную статью подпункт 5 в котором указать следующее: «недропользователь, осуществляющий добычу из ранее списанных запасов полезных ископаемых имеет право на льготу по НДС вне зависимости от причин списания, субъектов и объемов списания, а также при добыче из восстановленных скважин».

Библиографический список:

1. Салиева Р.Н. Понятие “трудноизвлекаемые энергоресурсы”: критерии определения и организационно-правовое значение // Правовой энергетический форум. 2017. № 1.
2. Кузнецов И.А. К вопросу о принципах имущественного налогообложения. «Современный юрист», 2022, № 2

**НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ
предприятий, организаций и граждан**

**Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»**

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

620133, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.
Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.
www.cnfp.ru E-mail: cnfp@cnfp.ru

Налоговые риски собственника имущества и должная осмотрительность¹

Property owner's tax risks and due diligence

Луценко Сергей Иванович

Аналитик Института экономической стратегий Отделения общественных наук Российской академии наук.

Член Экспертного совета Государственной Думы Федерального Собрания РФ

E-mail: scorp_ante@rambler.ru

Lutsenko Sergey Ivanovich Head of the Legal Department of Analyst at the Institute of Economic Strategies of the Department of Social Sciences of the Russian Academy of Sciences (Moscow).

Member of the Expert Council of the State Duma of the Federal Assembly of the Russian Federation.

Аннотация: Автор рассматривает особенности совершения арендной сделки в контексте налоговых рисков. Рассматривается понятие налоговой выгоды и критерии «дробления биз-неса». Автор анализирует арендную сделку с учетом ее деловой разумности и должной осмотрительности.

Ключевые слова: аренда, налоговая выгода, «дробление бизнеса», деловая цель, риск, налоговая выгода

Annotation: The author examines the specifics of the lease transaction of property in the context of tax risks. The concept are considered of tax benefit, the criteria of «business fragmentation» when making lease transactions. In addition, the author analyzes rental transactions taking into account the reasonableness of the business transaction and due diligence of its participant.

Keywords: rent, tax benefit, «business fragmentation», business purpose, risk, tax benefit

Арендная сделка и должная осмотрительность налогоплательщика

В контексте налогового законодательства РФ, арендная сделка рассматривается с учетом принципа ее реальности и деловой разумности.

В каждом случае, налоговым органом должны быть установлены и доказаны фактические обстоятельства, свидетельствующие об умышленных действиях компании, направленных на искажение фактов хозяйственной жизни.

Речь идет об установлении фактов отражения в учете хозяйствующего субъекта нереальных операций (создании фиктивного документооборота); о совершении сделок субъекта с организациями контрагентами с целью неполной уплаты налога, в отсутствие экономической обоснованности и разумной деловой цели; о согласованности действий компании и организаций контрагентов в целях занижения налогов; о том, что компания контролировала деятельность организаций контрагентов, использовало их с целью уклонения от уплаты налогов путем создания фиктивного документооборота по нереальным (фактически не выполненным) работам.

¹ Исследование, на основании которого написана статья, было отмечено благодарностью Комитета Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам, в которой, в частности, говорится, что описанные проблемы являются актуальными для законодателя

Приведем пример совершения компанией арендной сделки с усложненной структурой использования транзитного титула собственности и реорганизацией юридического лица.

Налоговый орган посчитал, что согласованные действия компании 1, связанные с передачей объектов основных средств для хозяйственной деятельности взаимозависимой компании 2, и последующей их сдачей в аренду по формально оформленной сделке с ней, применяющей специальный налоговый режим, исключительно с целью уменьшения размера налоговых обязательств, свидетельствует о несоблюдении требований пункта 1 статьи 54.1 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ).

Суд поддержал позицию налогового органа.

На самом деле, реорганизация юридического лица в форме выделения и передача выделенному юридическому лицу активов в виде имущества не противоречит закону. Однако, является недопустимым обратная передача имущества, в виде аренды, от подконтрольного, взаимозависимого юридического лица реорганизованному юридическому лицу, когда сделка носит формальный, нереальный характер, без деловой цели (когда сторона не несет расходы по содержанию арендованного имущества) и сделка направлена на минимизацию уплаты налогоплательщиком налога на имущество и увеличения расходов по налогу на прибыль в виде затрат по арендной плате (Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2022 по делу № А27-12081/2021).

На основании положений пунктов 1 и 3 НК РФ, противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения выступает одной из целей правового регулирования в данной сфере, реализация которой является необходимой для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения, взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием, исключения произвольного налогообложения.

В соответствии со статьей 54.1 НК РФ, превышение допустимых пределов осуществления прав налогоплательщиков может быть связано определенными обстоятельствами.

В частности, с искажением фактов хозяйственной деятельности (пункт 1), направленностью действий налогоплательщика на неуплату налогов в качестве основной цели совершаемых им сделок и операций (подпункт 1 пункта 2), использованием формального документооборота с участием лиц, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени (подпункт 2 пункта 2).

Как отмечал в своих решениях Конституционный Суд Российской Федерации (постановления от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П и др.), налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика.

Контроль, связанный с мероприятиями по пресечению злоупотреблений налогоплательщиков, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, осуществляется налоговыми органами в рамках полномочий, предоставленных им федеральным законодателем.

Признание налоговой выгоды необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или

иными причинами - целями делового характера (определения от 26.03.2020 № 544-О, от 04.07.2017 № 1440-О).

Аналогичные разъяснения относительно оценки налоговых последствий финансово-хозяйственных операций даны в пункте 77 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

Если имеет место распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) между несколькими хозяйствующими субъектами, которыми прикрывалась фактическая деятельность другого хозяйствующего субъекта, обладавшего необходимыми ресурсами для ее ведения, но не отвечавшего установленным законом условиям для применения специального налогового режима (речь идет о «дроблении бизнеса»), налоговый орган вправе консолидировать доходы и исчислить налоги соответствующему плательщику по общей системе налогообложения, на что обращено внимание Президиумом Верховного Суда РФ в «Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства», утвержденного 04.07.2018.

В любом случае, необходимо учитывать, что использование арендной сделки с усложненной структурой использования транзитного титула собственности, направленное на извлечение необоснованной налоговой выгоды, само по себе не является достаточным свидетельством о направленности воли сторон на совершение недобросовестных действий сторон по сделке. Поскольку, реальная сделка не нарушает какого-либо прямого запрета действующего законодательства, не противоречит принципу свободы договора и ее пределов.

Кроме того, хозяйствующий субъект не должен нести ответственности за недобросовестное поведение юридических лиц, являющихся самостоятельными налогоплательщиками. О самостоятельности и осуществлении реальной хозяйственной деятельности контрагентов может свидетельствовать наличие взаимоотношений с иными контрагентами, представление налоговой отчетности, уплаты налогов с подтверждением выписок с расчетных счетов контрагентов.

Тем не менее, при совершении хозяйствующим субъектом арендной сделки необходимо проявить должную осмотрительность в отношении контрагента.

Проявление должной осмотрительности при заключении сделки обязательно для целей соблюдения условий пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ об исполнимости сделки с контрагентом (п. 13 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@).

С учетом статьи 54.1 НК РФ и рекомендаций по ее применению (Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@) проявление должной осмотрительности осуществляется для того, чтобы убедиться, что контрагент является добросовестной организацией, которая ведет реальную деятельность, и с ним можно заключить договор без рисков негативных налоговых последствий.

Цель проверки контрагента - убедиться, что он является добросовестным хозяйствующим субъектом, который ведет реальную деятельность, и с ним можно заключить договор без рисков негативных налоговых последствий. Проверять его необходимо по тем же критериям, по которым это будет делать налоговый орган.

Налоговые органы уделяют особое внимание реальности выполнения сделки контрагентом - оценивают, мог ли он совершить операцию с учетом имеющихся у него ресурсов (Письмо ФНС России от 12.07.2019 № КЧ-4-7/13613). В случае, невозможности доказать выполнения обязательств по арендной сделке, можно говорить о согласованности действий.

Налогоплательщик должен доказать, что стороной сделки со «спорным» контрагентом являлось реально существовавшее лицо, операция, совершенная налогоплательщиком, являлась обычной для него хозяйственной операцией, связанной с предпринимательской деятельностью, результаты этой сделки использованы в деятельности, направленной на извлечение дохода.

Согласно положениям статьи 54.1 НК РФ и ее толкованию с учетом сложившейся правоприменительной практики при оценке реальности совершения хозяйственных операций, оценке добросовестности налогоплательщика и проявления им должной осмотрительности необходимо исходить из его поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемого от него и его контрагентов разумного поведения в сравнимых обстоятельствах. При этом цель противодействия налоговым злоупотреблениям при применении данной нормы реализуется за счет исключения возможности извлечения налоговой выгоды налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием компаний, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени («технические» компании).

С целью исключения налоговых рисков, налогоплательщик должен предпринять необходимые меры для надлежащего исполнения своих обязанностей. Осуществить необходимый контроль над действиями своих контрагентов.

Подтверждением реальности сделки может являться перечисления по ней денежных средств и передача в аренду имущества.

Даже факт совпадения IP-адресов сторон арендной сделки, не может служить надлежащим доказательством необоснованной налоговой выгоды.

IP-адрес - это сетевой адрес узла в компьютерной сети, а не адрес конкретного компьютера. При каждом подключении пользователь Интернета получает от провайдера один и тот же номер сети, при этом уникальный номер компьютера (узла), с которого осуществляется выход в сеть, каждый раз может меняться. Само по себе совпадение IP-адресов, не может достоверно свидетельствовать о подконтрольности и согласованности действий налогоплательщика и его контрагентов.

Совпадение телефонных номеров сторон также не может служить надлежащим доказательством получения необоснованной налоговой выгоды, и может быть связано, например, с ведением бухгалтерского учета контрагентов одной фирмой.

Важным критерием при оценке арендной сделки на предмет получения необоснованной выгоды, является ее экономический смысл (деловая цель) и реальность совершения.

В Постановлении от 06.04.2010 № 17036/09 Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации указал на то, что по делам, связанным с взаимозависимостью участников сделки, следует устанавливать, каким образом взаимозависимость повлекла необоснованную выгоду и за счет чего конкретно, такая выгода образовалась.

Согласно правовой позиции, изложенной в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.06.2007 № 366-О-П, Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26.02.2008 № 11542/07, в силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. Хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического результата с меньшими затратами.

В Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 № 1440-О указано, что налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики, который не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями.

Действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными и законными, если иное не доказано налоговым органом.

Каждый участник договоров аренды являлся самостоятельным субъектом хозяйственных и налоговых отношений, самостоятельно исполняет обязательства в рамках этой деятельности. Законодательство Российской Федерации не запрещает взаимозависимым лицам вступать друг с другом в хозяйственные отношения. Эффективность и целесообразность управленческих решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, находится вне сферы налогового и судебного контроля.

Разделение бизнеса может быть обусловлено организационными, экономическими целями, в том числе и получением налоговой выгоды. Само по себе оно не является противозаконным. В данном случае, разделение произведено формально (договор аренды не повлек никаких правовых последствий и является формально заключенным). Полученная налоговая выгода не может быть признана обоснованной, а поведение налогоплательщика по ее получению – добросовестным (Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 26.04.2018 по делу № А81-6094/2016).

Приведем пример разделения бизнеса в контексте арендной сделки.

Налоговым органом было выявлено нарушение с использованием механизма «дробления бизнеса».

Предпринимателем с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, были созданы схемы снижения налоговых обязательств в результате искусственного «дробления бизнеса» путем формального перераспределения части выручки на взаимозависимое лицо – компанию, применяющую специальный налоговый режим (упрощенную систему налогообложения), с последующим выводом предпринимателем из-под налогообложения доходов через хозяйствующий субъект.

Судебный орган встал на сторону налогового органа.

Предприниматель и компания осуществляли деятельность по одному адресу, совместно хранили документы, использовали один и тот же кадровый персонал, имели единую материально-техническую базу, адрес электронной почты, расчетные счета открыты в одном банке. Компания занимала помещения, принадлежащие на праве собственности предпринимателю, между тем арендные платежи в адрес предпринимателя не производило. Коммунальные и иные платежи в проверяемом периоде уплачивал лично собственник недвижимости - предприниматель.

Правоприменитель пришел к выводу, что предприниматель создал противоправную схему «дробления бизнеса» с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налоговых обязательств посредством перераспределения полученных доходов на взаимозависимое лицо, с использованием специального налогового режима (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 10.02.2023 по делу № А27-21298/2021).

Другими словами, речь идет о получении предпринимателем необоснованной налоговой выгоды вследствие применения схемы «дробления бизнеса». Дополнительным доказательством получения необоснованной налоговой выгоды является ведение предпринимателем и компанией деятельности в рамках единого хозяйствующего субъекта, без разделения расходов, использования имущества без ведения надлежащего учета его работы. Схема взаимоотношений по арендной сделке не обусловлена разумным экономическим содержанием, не обладает законными экономическими целями, направлена на извлечение налоговой выгоды в виде применения организацией специального налогового режима с использованием более низкой ставки налога по сравнению с общей системой налогообложения, которая применяется предпринимателем.

Таким образом, в основе каждой арендной сделки должен лежать реальный характер правоотношений сторон, с возникновением прав и обязанностей для них.

Рыночная оценка арендной платы в контексте налоговой выгоды

Рассмотрим ситуацию, связанную с установлением арендной платы за имущество между сторонами договорных правоотношений.

Статьей 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Федеральный закон № 402-ФЗ) предусмотрено, что каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Требования к первичным документам касаются не только полноты заполнения всех реквизитов, но и достоверности содержащихся в них сведений. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ установлен запрет на уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об

объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Данная норма фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе путем неучета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот и т.п.

В Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление № 53) разъяснено, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера) (пункт 3 Постановления № 53).

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (пункт 4 Постановления № 53).

В соответствии с пунктами 5 и 6 Постановления № 53 о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды могут также свидетельствовать:

- подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о невозможности реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета;
- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;
- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;

- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Исходя из положений статьи 54.1 НК РФ, не допускается извлечение налоговой выгоды из потерь казны налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием организаций, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени («технические» компании), при том, что лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект.

Возможность применения «налоговой реконструкции» определяется не формальными, а материальными условиями. Речь идет об установлении по результатам налоговой проверки (в том числе при содействии самого налогоплательщика), лица, которое фактически производило исполнение по сделке, чтобы вывести реально совершенные хозяйственные операции из «теневого» (необлагаемого налогами) оборота и осуществить их полное налогообложение (определение Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981).

Противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере - превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком. Иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения.

Обратимся к еще одному примеру.

В ходе проведения выездной проверки, налоговым органом было установлено, что в состав косвенных расходов организации включены расходы на аренду объектов недвижимости у директора и учредителя одной организации.

По результатам контрольных мероприятий налоговым органом установлено, что рыночная величина арендной платы за пользование объектов недвижимости более, чем в 10 раз, превышала рыночный уровень.

Судебный орган отметил, что наличие взаимозависимости налогоплательщиков само по себе не свидетельствует об отсутствии у налогового органа обязанности по доказыванию обстоятельств, каким образом данный факт повлиял на результаты правоотношений взаимозависимых юридических лиц (пункт 1 статьи 20 Кодекса).

Однако, указанная в договорах аренды величина арендной платы была многократно (более чем в десять раз) завышена относительно рыночного уровня, разумные экономические причины к установлению такой величины отсутствовали, фактически арендная плата организации не была перечислена арендодателю, и суд пришел к выводу, что поведение налогоплательщика и взаимозависимых с ним лиц при определении условий сделок было обусловлено целью получения налоговой экономии.

Кроме того, суд отметил, что у налогового органа имелись правовые основания для проверки правильности применения налогоплательщиком цены в сделках аренды недвижимого имущества у взаимозависимых лиц, в том числе посредством проведения экспертизы (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.03.2022 по делу № А55-4010/2021).

Согласно правовой позиции Верховного Суда Российской Федерации, по общему правилу в случаях, не предусмотренных разделом V.1 НК РФ, налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров (работ, услуг), указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении. Несоответствие примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды (пункт 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017 г.)

Многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции.

Отличие примененной налогоплательщиком цены от уровня цен, обычно применяемых по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам другими участниками гражданского оборота, не может служить самостоятельным основанием для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Поскольку, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности.

При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от эффективности использования капитала.

Вместо заключения

Каждая арендная сделка должна соответствовать принципу реальности ее совершения и деловой цели. Стороне арендных правоотношений необходимо проявить должную осмотрительность в отношении своего контрагента, чтобы избежать в последующем налоговых рисков (получением необоснованной налоговой выгоды). При этом, необходимо учитывать, что возможность достижения хозяйствующим субъектом экономического эффекта с меньшей налоговой выгодой и использованием легальных операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. В любом случае, налоговый орган должен доказать наличие или отсутствие в действиях налогоплательщика разумной деловой цели, вызванной экономическими причинами, либо лишь стремления получить налоговую экономию.

Последствия введения акциза на сахаросодержащие напитки в РФ

The consequences of the introduction of the excise tax on sugary drinks in the Russian Federation



Макаров Данил Викторович
студент 2 курса
ФГБОУ ВО ВГУЮ (РПА Минюста России)
г. Москва

Makarov Danil Viktorovich
2nd year student
FGBOU VO VGUYu (RPA of the Ministry of Justice of Russia)
Moscow

Аннотация: В последнее время все большее количество стран стало вводить налог на сахаросодержащие напитки, и Россия не является исключением в данном вопросе. Однако, как показывает практика, не всегда такая мера положительно сказывается на налоговых поступлениях в целом для бюджета, о чем свидетельствует и зарубежный опыт. В статье приводятся точки зрения государственных органов, исследователей и предпринимателей, используются статистические данные отрасли. По ходу работы указывается на возможные негативные последствия такой новеллы в виде невыполнения поставленной цели по борьбе с диабетом, сокращения объема инвестиций в отрасль и налоговых поступлений по иным видам налогов, безусловного повышения цен на продукцию, падения спроса на нее, ещё большего ухудшения ситуации по дефициту бюджета на ближайшие годы. В заключение делается вывод о нецелесообразности этого решения.

Ключевые слова: акциз, налогообложение, последствия, сахаросодержащие напитки, бюджет.

Annotation: Recently, more and more countries have begun to implement a tax on sugar-containing beverages, and Russia is no exception in this matter. However, as practice shows, not always such a measure has a positive impact on tax revenues in general for the budget, as evidenced by foreign experience. The article presents the viewpoints of state authorities, researchers and entrepreneurs, and uses statistical data from the sector. In the course of the work possible negative consequences of such a novelty in the form of non-fulfillment of the goal to fight diabetes, reduction of investments in the sector and tax revenues for other types of taxes, unconditional increase in prices for products, reduction of demand for them, even greater deterioration of the budget deficit situation in the coming years are pointed out. The conclusion is made about inexpediency of this decision.

Keywords: excise tax, taxation, consequences, sugar-containing drinks, budget.

Вопрос о введении акциза на сахаросодержащие напитки был воплощен в законодательной инициативе ещё в 2015 году, однако вскоре отложен исходя из тогдашней политики в области налогообложения бизнеса [1]. В последние же годы он стал весьма актуальным, чему есть несколько объяснений. Во-первых, это связано с общей тенденцией государства к поиску новых “каналов” получения доходов в бюджет из-за трансформации общества, и, соответственно, увеличения количества госпрограмм, нуждающихся в финансировании, а в финансово-экономическом обосновании к данному законопроекту указана сумма ожидаемых налоговых поступлений в виде 35 миллиардов рублей в год [2]. Во-вторых, имеет место опыт зарубежных стран,

где только за последние 10 лет аналогичный акциз был введен в Индии, Ирландии, Венгрии, Малайзии, Великобритании, в некоторых штатах США (Калифорнии, Пенсильвании и др.), Омане, Перу, Саудовской Аравии, Сингапуре [3]. В условиях тенденций глобализации и интернационализации видится обоснованным заимствование данной идеи у других юрисдикций. В-третьих, это, как утверждается, стремление государства бороться с негативными последствиями в области здоровья населения страны, для чего, в частности, Правительством РФ уже создана программа федерального проекта «Борьба с сахарным диабетом» [4], хотя на данный момент его нет ни в каких национальных проектах, например, в «Демографии» или «Здравоохранении» [5]. Опасение вызывает также падение ВВП на 4% из-за последствий диабета и часто сопутствующему ему ожирению [6], что не может не повлиять на принятие решения о введении данного налога.

Итак, закон, вводящий новый акциз, был принят в ноябре 2022 года [7]. Само же положение о данном налоге вступит в силу с 1 июля 2023 года.

У исследователя в области права сразу возникает вопрос о том, какие именно товары будут облагаться новым акцизом, т.е. о сфере его действия. Выделяется несколько обязательных признаков подакцизных товаров. Во-первых, это напитки, упакованные в потребительскую упаковку, изготовленные с использованием питьевой или минеральной воды (кроме изготовленных и упакованных организациями или ИП, оказывающими услуги в сфере общественного питания). Во-вторых, в их состав в качестве компонентов должен входить сахар (глюкоза, фруктоза, сахароза, декстроза, мальтоза, лактоза), и (или) сироп с сахаром, и (или) мед. В-третьих, количество углеводов в их пищевой ценности должно составлять более 5 граммов на 100 мл напитка, причем такие же параметры установлены и в Великобритании, где при превышении концентрации 8 граммов на 100 мл ставка по акцизукратно увеличивается [8]. Наконец, объемная доля этилового спирта не должна превышать 1,2 процента включительно [9]. При этом устанавливается твердая ставка налога: 7 рублей за 1 литр напитка.

Рассматривая возможные последствия введения данного акциза, нужно, прежде всего, установить корреляцию между целью данной инициативы и реальной возможностью её достижения. Как было указано выше, декларируемый мотив связан с борьбой с диабетом. Государству явно невыгодно наличие большого числа людей в стране с подобным заболеванием, поскольку это негативно влияет на производительность труда, уровень смертности, нагрузку на медучреждения. Очевидно, что нужно бороться с этим, однако можно ли этого добиться, введя новый акциз? Думается, что это неосуществимо по нескольким причинам.

Во-первых, в законе четко определен вид продукции, подпадающий под действие нового акциза, однако в нем же указаны изъятия, например, акциз не распространяется на соки. Законодатель, как указано выше, четко выразил предел, переходя который концентрация сахара признается недопустимой и наносит вред здоровью: 5 г. на 100 мл. В то же время в обычном соке такая концентрация составляет 10-12 г. на 100 мл, а в виноградном – достигает 15 г на 100 мл [10]. Получается, что правовое регулирование не охватывает все «отрицательные» для здоровья продукты, фрагментарно используя механизм своего воздействия, поэтому цель, поставленная государством, уже априори не может быть достигнута при том, что роль соков в сегменте безалкогольных напитков является значимой [11], и за 2021 год объемы этого производства увеличились на 20,2% [12]. Также не стоит думать, что только сахаросодержащие напитки являются причиной развития диабета: это еще и мясо, молоко, сладости, т.е. в конечном счете, можно констатировать, что доля именно напитков здесь незначительна.

Во-вторых, законодательное ограничение практически всегда не ведет к положительному эффекту. Справедливо утверждается, что при введении акциза произойдет повышение цен на данный товар из-за повышения его себестоимости, вследствие чего потребитель на основании эффекта замещения будет вынужден приобретать более дешевые аналоги. Ими, в частности, не будет являться вода, это будут такие же сахаро-содержащие напитки, не попавшие под акциз либо же иная сахаросодержащая продукция, поскольку очевидно, что потребность никуда не денется, а удовлетворять ее нужно будет другим способом. Такие доводы подтверждаются исследованиями [13]. Здесь можно возразить, сославшись на опыт введения, а затем и повышения акцизов на табачную и алкогольную продукцию, вследствие чего потребление такой продукции сократилось [14]. Однако здесь нужно апеллировать к 2 аспектам. Это, прежде всего, базовые законы экономики: эффект замещения при повышении цен на данные товары приводит к спросу на аналогичную, но уже нелегальную продукцию, за что законодательством предусмотрена соответствующая ответственность (ст. ст. 171.1, 171.4 УК РФ, 15.12 КоАП РФ). Также необходимо понимать, что чаще всего при употреблении табачной и алкогольной продукции [15] люди заболевают онкологией [16], а люди, употребляющие много сахаросодержащих продуктов – диабетом, что нельзя не учитывать при решении вопроса о целесообразности именно такого способа борьбы с данным заболеванием. При введении же акциза на сахаросодержащие напитки спрос будет направлен на иную продукцию, которая будет уже легально реализовываться в магазинах. Поэтому аналогия с другими акцизами здесь неприемлема.

Таким образом, получается, что цель, которую ставит государство, а именно борьба с диабетом, в силу вышеперечисленных причин не может быть реализована даже на теоретическом уровне еще до вступления акциза в действие. Это не будет способствовать оздоровлению населения, что констатирует и зарубежный опыт [17]. Получается, что основным последствием введения нового акциза станет невозможность достижения цели этой новеллы.

Примечательно, что против данного акциза выступали не только предприниматели, но и Минсельхоз, а за введение традиционно был Минфин. Учитывая позиции обеих сторон, укажем на следующие последствия.

Во-первых, что касается инвестиций, то в поправке к стратегии развития агропромышленного и рыбохозяйственного комплекса РФ, предложенной Минсельхозом, отмечается падение инвестиций в производство напитков на 16,9%, в частности из-за нового акциза [18]. Причем уже на данном этапе такой важный «игрок рынка» в условиях санкций и ухода многих западных компаний, как «Черноголовка» заявила о сокращении инвестиций на 5 миллиардов рублей в отрасль по той же причине [19], из-за чего государство недополучит иных налоговых поступлений от реализации этих инвестиций.

Во-вторых, увеличится и без того серьезная налоговая нагрузка на отрасль, поскольку, по оценке экспертов, её уровень сейчас равен 16,9%, что в 2 раза выше налогов в других обрабатывающих отраслях (8,1%) [20], что может привести к уходу с рынка фирм из-за невыгодности производства.

В-третьих, произойдет спад производства. Можно утверждать, что даже при росте налоговых поступлений в краткосрочном периоде, они же в среднесрочной перспективе в значительном объеме сократятся, поскольку применение налогов и с объема (акциз) и с цены (НДС) не может не вызывать рисков падения производства. Вопрос же оценки такого спада дискуссионный: он может достигать 30%, по мнению Максима Новикова, президента союза производителей соков, воды и напитков «Союзнапитки» [21].

В научной же литературе не указывается на наличие такой проблемы: акцент делается именно на преимуществах такого нововведения в виде поддержки отечественного производителя, пополнения бюджета, сокращения расходов на здравоохранение в результате отказа потребителя от такой продукции [22,23], что является не более чем идеалистическими желаниями, которые не учитывают экономические факторы, указанные выше. А проблема спада производства в текущих условиях может оказать негативное влияние на экономику в целом, что приведет: к потере рабочих мест; большей нагрузке на расходную часть бюджета; снижению прибыли производителей; сокращению в целом налоговых отчислений по другим пунктам. Это же нанесет урон иным отраслям, которые задействованы в цепочке производства.

Говоря о потерях, которые в общем и целом потерпит бюджет, необходимо обратиться к зарубежному опыту. Так, на Филиппинах, например, перспективы введения аналогичного акциза оцениваются в минус 67 млрд филиппинских песо [24]. Во Вьетнаме же, где акциз был введен на газированные напитки, по оценкам Центрального института экономики и менеджмента правительства Вьетнама, общий ущерб экономике составил 44,14 миллионов долларов [25]. В Мексике же в результате введения акциза было закрыто 30 тыс. магазинов, где под акциз попало более 50% ассортимента из-за падения спроса [26], в результате чего бюджет ощутил на себе в целом больше негативных последствий, чем позитивных. Думается, что ситуация в России будет схожей: бюджет недополучит других налогов больше, чем может получить от нового акциза исходя из социально-экономической структуры российского населения. Повышение цен, которое не может не произойти, исходя из базовых законов экономики, окажет негативное влияние, прежде всего, на экономичный сегмент рынка, где минимальное повышение цены может составлять 14% [27].

В качестве дополнительного последствия можно указать снижение уровня добровольной активности производителей в РФ. Так, ранее большинство производителей безалкогольных, в том числе сахаросодержащих напитков, подписали Кодекс добровольных обязательств по снижению сахара в продукции на 10% [28]. В таком случае государство не стало вводить акциз, однако вскоре ситуация изменилась. Предприниматели добровольно «освободили» государство от определенной доли финансирования, направленного на борьбу с диабетом, и в настоящее же время оно дополнительно обременило их новым акцизом, из-за чего «нагрузка» на их деятельность и положение возросла значительно. Думается, в будущем такая инициатива воплощена не будет, что негативно скажется на финансовой системе России, поскольку будут упущены некоторые потенциальные возможности.

Таким образом, введение акциза на сахаросодержащие напитки с 1 июля 2023 года не улучшит ситуацию с болезнью диабетом. Для этого нужны, прежде всего, системные изменения культуры питания, а не «запреты». Что касается последствий для бюджета страны, то это снижение иных поступлений в бюджет, связанных с предпринимательской деятельностью производителей данной сферы: например, налога на прибыль, НДС. Произойдет увеличение расходования средств бюджета на социальные программы, например, на пособия по безработице вследствие сокращения рабочих мест из-за сокращения производства. Будут и иные негативные последствия.

Даже если эта мера в ситуации дефицита бюджета на ближайшие 3 года направлена исключительно на его пополнение, то нужно учитывать возможные последствия, которые могут не только не сохранить «статус кво», т.е. текущее положение дел, но и вообще снизить поступления в бюджет в целом, что приведет к еще более удручающей ситуации. Данная мера является непопулярной, нецелесообразной и, скорее всего, приведет к последствиям, описанным и аргументированным выше.

Библиографический список:

1. Livejournal. “Вредные продукты” обложат акцизами? // [Электронный ресурс] - сайт // www.livejournal.com
2. Система обеспечения законодательной деятельности. Законопроект №201629-8 // [Электронный ресурс] - сайт // www.duma.gov.ru
3. Wikipedia. Sugary drink tax // [Электронный ресурс] - сайт // www.en.wikipedia.org
4. Русфонд. Правительство РФ разработало новый федеральный проект по борьбе с сахарным диабетом // [Электронный ресурс] - сайт // www.rusfond.ru
5. Гарант.ру. Сладкие газировки могут подорожать на 7 руб. за литр с 2023 года // [Электронный ресурс] - сайт // www.garant.ru
6. rg.ru. Зачем нужны акцизы на сладкие напитки - Российская газета // [Электронный ресурс] - сайт // www.rg.ru
7. Официальный интернет-портал правовой информации. Федеральный закон от 21.11.2022 № 443-ФЗ “О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации” // [Электронный ресурс] - сайт // www.pravo.gov.ru
8. Росконтроль. «Налог на сахар» введен в Великобритании // [Электронный ресурс] - сайт // www.roscontrol.com
9. Консультант Плюс. Ч. 6 ст.2 Федерального закона от 21.11.2022 N 443-ФЗ “О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации” // [Электронный ресурс] – Справочно-правовая система // www.consultant.ru
10. econet.ru. Сколько сахара содержится в соках на самом деле // [Электронный ресурс] - сайт // www.econet.ru
11. Центр экономики рынков. Анализ рынка соков и сокосодержащих напитков // [Электронный ресурс] - сайт // www.research-center.ru
12. Auto consulting group. Рынок соков и нектаров в России. Текущая ситуация и прогноз 2022-2026 гг. // [Электронный ресурс] - сайт // www.alto-group.ru
13. В.В. Радаев, С.В. Голованова, З.В. Котельникова, А.Д. Казун. Анализ социально-экономических последствий введения акцизного обложения напитков с до-бавлением сахара в российской федерации. – М. : Изд. дом Высшей школы эконо-номики, 2019. – 332 с. // [Электронный ресурс] – сайт // www.hse.ru
14. РИА Новости. В Минздраве сообщили о снижении потребления табака и алкоголя в России // [Электронный ресурс] – сайт // www.ria.ru
15. Покусаев А. И., Соловьев В. И. Алкоголь и рак. – Вестник Смоленской государственной медицинской академии. 2011. №2. с. 75 // [Электронный ресурс] – Научная электронная библиотека «Киберленинка» // www.cyberleninka.ru

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Уважаемые авторы!

Редакция журнала «Налоги и финансовое право» напоминает вам, что с 1 декабря 2015 года журнал «Налоги и финансовое право» вышел из состава аккредитованных изданий ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Обращаем ваше внимание, что это никак не сказалось на партнерских отношениях с компаниями «Гарант», «КонсультантПлюс» (в этих правовых системах вы всегда сможете увидеть наш журнал и свои статьи).

Редакция журнала
«Налоги и финансовое право»
(343) 350-12-12

Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Роскомнадзоре. Регистрационный номер ПИ № ФС77-81596 от 19 августа 2021 г.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. Кроме этого, в каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 7 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права».

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право» (<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/archive>).

3. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

4. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

5. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

6. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

7. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

8. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

9. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

10. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

11. Статьи публикуются на безвозмездной основе. Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

12. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается по электронной почте номер журнала (pdf-формат), в котором опубликована статья.

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на этой странице).

Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Объем статьи: не более 10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 12.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные (оформляются в начале статьи после заголовка): **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом), **должность, место работы, город проживания, аннотация к статье до 150 слов на русском и английском языках, ключевые слова к статье на русском и английском языках, приставительный библиографический список.**

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: cnfr@cnfr.ru. Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Дмитриевым Сергеем Викторовичем cnfp@cnfp.ru или по тел. (343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

Формы анкеты и соглашения размещены здесь:

<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/usloviya-publikacii>

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

620133, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfp.ru E-mail: cnfp@cnfp.ru