

## **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.*

## **Некоторые проблемные аспекты по вопросам предоставления и использования бюджетных субсидий**

**Some problematic aspects of the provision  
and usage of budget subsidies**



**Ветров Никита Евгеньевич**

Магистрант, Уральский государственный юридический университет имени В. Ф. Яковлева, г. Екатеринбург

**Vetrov Nikita Evgenyevich**

Student, Ural State Law University, Ekaterinburg

*Аннотация: На текущий момент правоприменитель и научное сообщество сталкиваются с неоднозначностью положений, связанных с субсидиями и иными инструментами финансирования, которые закреплены в Бюджетном кодексе. В данной статье автор, как и другие правоприменители, акцентирует своё внимание как на теоретических вопросах, связанных с субсидиями и их предоставлением, так и на вопросах разграничения субсидий и других инструментов финансирования.*

*Ключевые слова: субсидия, инструменты финансирования, ответственность, бюджетные инвестиции, грант.*

*Annotation: Currently, law enforcement and the scientific community are faced with ambiguity of provisions related to subsidies and other financing instruments that are enshrined in the Budget Code. In this article, the author, like other law enforcement officers, focuses on theoretical issues related to subsidies and their provision, as well as on the issues of differentiation of subsidies and other financing instruments.*

*Keywords: subsidy, financing instruments, responsibility, budget investments, grant.*

На протяжении 20 лет Бюджетный кодекс Российской Федерации (далее — БК РФ) с момента издания первой редакции<sup>1</sup> претерпевает существенные изменения, свя-

---

<sup>1</sup> Федеральный закон от 9 июля 1999 г. N 159-ФЗ «О введении в действие Бюджетного кодекса Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями)

занные, в частности, с вопросами бюджетного процесса, ответственности, субъектов бюджетных правоотношений, вопросами разграничения полномочий, государственного финансового контроля и т. п. Многие проблемные вопросы законодателем решаются, но неоднозначно, вызывая критику в научном сообществе.

На доктринальном уровне по сей день рассматриваются вопросы, связанные с ответственностью за нарушения бюджетного законодательства и бюджетных мер принуждения, как на понятийном уровне, так и в механизме их реализации. К примеру, с «жесткой» критикой по вопросам целесообразности существования ответственности выступает Д. Л. Комягин в своих работах<sup>2</sup>, а вопрос о реализации мер ответственности поднимала Е. С. Алексеева<sup>3</sup>.

Ученые правоведы не оставляют без внимания содержащиеся в БК РФ принципы. Так, например, Н. А. Саттарова рассматривает один из важнейших принципов бюджетного права — принцип эффективности использования бюджетных средств, содержащийся в статье 34 БК РФ. Основные тезисы сводятся к тому, что данный принцип необходимо развивать в ключе бюджетных правоотношений, а его реализация должна достигаться во всех стадиях бюджетного процесса<sup>4</sup>.

В правоприменительной практике имеются свои нерешенные вопросы. К примеру, суды сталкиваются с проблемами определения целей при расходовании бюджетных средств, ограничения бюджетной ответственности от гражданско-правовой за пользование бюджетными средствами. Так или иначе, суды создают прецеденты и решают вопросы по принципу «здесь и сейчас». Существующие проблемы в практической плоскости по вопросам бюджетных правоотношений есть ничто иное, как недоработки законодателя в данной сфере.

Но цель нашей работы обозначить основные проблемные точки предоставляемых и используемых субсидий. Все вышеперечисленное непосредственно относится к субсидиям, предоставляемым как участникам бюджетного процесса, так и иным получателям субсидии (физическим лицам, индивидуальным предпринимателям, юридическим лицам).

### 1. Понятие субсидии.

Казалось бы, вопрос определения сущности понятия «субсидия» не должен вызывать трудностей, однако в различных научных плоскостях понимание субсидии значительно различается, в связи с чем при его использовании возникают сложности.

С экономической точки зрения субсидия определяется как «пособие в денежной или натуральной форме, предоставляемое из средств государственного бюджета, местных бюджетов или из специальных фондов физическим и юридическим лицам, местным органам, другим государствам»<sup>5</sup>.

В юриспруденции под субсидией понимаются как помощь-средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ, физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов. Одно из средств (методов) бюджетного регулирования<sup>6</sup>.

2 Комягин Д.Л. Бюджетная ответственность // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. 2014. № 4. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/byudzhelnaya-otvetstvennost> (дата обращения: 05.12.2022).

3 Алексеева Е.С. Проблемы реализации ответственности за нарушение бюджетного законодательства // Lex Russica. 2017. №11 (132). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-realizatsii-otvetstvennosti-za-narushenie-byudzhethnogo-zakonodatelstva> (дата обращения: 05.11.2022).

4 Саттарова Н.А. Об эффективности использования бюджетных средств // «Финансовое право», 2022, № 5.

5 Азрилян А.Н. Большой экономический словарь. — М.: Институт новой экономики. 1997.

6 Большой юридический словарь (2003). URL: <http://law.niv.ru/doc/dictionary/big-legal/fc/slovar-209-7.htm#zag-6197> (дата обращения 05.12.2022).

На текущий момент БК РФ не даёт легального определения субсидии, однако, на момент создания БК РФ<sup>7</sup> в статье 6 закреплялось понятие субсидии, под которым понимались целевые бюджетные средства, перечисляемые на условиях долевого финансирования целевых расходов в другой бюджет, либо частным субъектам. Данное определение интересно тем, что оно отражает два существенных значения субсидии:

- 1) Субсидия как межбюджетный трансферт из одного бюджета в другой бюджет;
- 2) Субсидия как безвозмездное перечисление бюджетных средств частным субъектам.

Регулирование предоставления и использования субсидии частными субъектами на текущий момент определяется статьями 78-78.4 БК РФ, регулирование субсидий, предоставляемых участникам бюджетных правоотношений, — статьями 138.1, 139, 142.2, 142.3 БК РФ. Примечательно то, что определение субсидии, применяемое в отношениях между участниками бюджетного процесса, конкретизировано более детально, нежели определение субсидии, используемое в отношении частных субъектов (вопросы по целям, определяемым в ст. 78 БК РФ, отсутствуют, поскольку детально регламентирован порядок). Например, в статье 138.1 БК РФ четко обозначено, что субсидии — это межбюджетные трансферы, которые выделяются для софинансирования исполнения расходных обязательств Российской Федерации. Не совсем ясно, чем руководствовался законодатель, когда исключал понятие субсидии из статьи 6 БК РФ. Полагаем, что достаточно было бы внести соответствующие изменения в определение понятия субсидии, либо разграничить понятие субсидии, используемое для частных субъектов и субъектов бюджетного процесса.

Детально изучить данный вопрос в рамках статьи не представляется возможным, однако проанализировать, как законодатели разных стран СНГ определяют субсидию в бюджетном национальном законодательстве, считаем достойным внимания.

Если мы обратимся к статье 2 Бюджетного кодекса Республики Беларусь, в которой определены основные понятия, то увидим, что субсидия определяется законодателем как «бюджетный трансферт, предоставляемый организации, физическому лицу, в том числе индивидуальному предпринимателю, на текущие цели на условиях участия в финансировании (софинансировании) для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг) либо частичного возмещения целевых расходов»<sup>8</sup>.

Бюджетный кодекс Республики Казахстан не закрепляет в соответствующем разделе понятий и терминов понятие субсидии, однако в пункте 4 статьи 35 Кодекса законодатель указывает, что субсидия определяется как «невозвратные платежи из бюджета, которые предоставляются физическим и юридическим лицам, в том числе крестьянским или фермерским хозяйствам»<sup>9</sup>. Примечательно, что законодатель определил понятие бюджетных средств, закрепленных в статье 3 Кодекса, как «деньги и иные активы государства», тогда как БК РФ не даёт легального определения данному понятию.

Вывод напрашивается сам собой: неоднозначность в определении понятия субсидии всё же существует и пренебрегать данной теоретической проблемой на мой взгляд не стоит. Проблемы, связанные с понятийным аппаратом, вызывают неоднозначность применения соответствующих положений Бюджетного кодекса, вслед-

7 Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Российская газета. 1998. № 153-154 (утратил силу)

8 Кодекс Республики Беларусь № 412-З (Кодекс Республики Беларусь от 16 июля 2008). URL: [https://etalonline.by/document/?regnum=hk0800412#load\\_text\\_none\\_1](https://etalonline.by/document/?regnum=hk0800412#load_text_none_1) (дата обращения: 05.12.2022)

9 Бюджетный кодекс Республики Казахстан от 4 декабря 2008 года № 95-IV (с изменениями и дополнениями по состоянию на 18.11.2022 г.). URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30364477](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30364477) (дата обращения: 05.12.2022)

ствие чего происходит развитие «порочной практики» и нарушение основополагающих принципов бюджетного права.

### **2. Условия использования субсидии и условия предоставления субсидии.**

Работая с понятиями, важно разграничивать их во избежание некорректного понимания. В научном сообществе и правоприменительной практике поднимается ещё одна существенная проблема, которая заключается в разграничении понятий «условия предоставления субсидии»<sup>10</sup> и «условия использования субсидии». Как правило, данный факт напрямую взаимосвязан с ответственностью за нарушения бюджетного законодательства. Разграничение данных понятий важно для корректной квалификации соответствующего деяния. Важно отметить, что это касается субсидий, предоставляемых в рамках безвозмездного перечисления бюджетных средств частным субъектам.

Законодатель в БК РФ использует понятие «условия, установленные при предоставлении субсидий», тогда как статья 15.15.5 Кодекса об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ) содержит понятие «условия предоставления субсидий». Понимая буквально, законодатель отождествляет данные понятия, в связи с чем вопросы по их использованию в большей своей части не возникают.

При этом мы сталкиваемся с проблемой практического характера. Понятие «условия использования субсидии» официально не закреплено, соответственно понятие «условия предоставления субсидий», как правило, уполномоченными органами интерпретируется иначе, расширяя возможности для привлечения к соответствующему виду ответственности.

Верховный суд Российской Федерации в своём Определении от 03.05.2017 N 304-АД17-3740<sup>11</sup> указал, что достижение определенных результатов хозяйственной деятельности является условием использования субсидии, а не условием ее предоставления, следовательно, не охватывается диспозицией части 2 статьи 15.15.5 КоАП РФ.

Однозначно стоит сказать, что законодателю уже на основе соответствующих положений судебной практики стоит внести изменения не только в статью 15.15.5 КоАП РФ, но и в статью 15.14 КоАП РФ, регулирующую вопрос нецелевого использования бюджетных средств, поскольку положения этих статей имеют общие основания, и приоритетная задача состоит в корректном разграничении соответствующих составов, а также исключении случаев неосновательного расширения понятия «условия предоставления субсидии».

Кроме того, в правовом регулировании субсидий на текущий момент отсутствует единый порядок применения мер имущественной ответственности не только к юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, но и к участникам бюджетного процесса за нарушение условий соглашений о предоставлении субсидий, что создаёт двусмысленность и отсутствие стабильности положений, регулирующих соответствующие правоотношения.

### **3. Отсутствие четких критериев разграничения субсидии и других инструментов финансирования, закрепленных в БК РФ.**

Разграничение субсидии и иных инструментов финансирования субъектов, нуждающихся в бюджетных ассигнованиях, является одним из немаловажных

10 Герасименко Ю.В., Сынтин А.В. Правила предоставления субсидий субъектам малого и среднего предпринимательства: проблемы и перспективы совершенствования. Современное право, 2018, N 10.

11 Определение ВС РФ от 03.05.2017 N 304-АД17-3740. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-03052017-n-304-ad17-3740-po-delu-n-a75-40422016/> (дата обращения 05.12.2022)

факторов стабильности и развития бюджетной системы страны. Правоприменительная практика хоть и задаёт определенный вектор развития правоотношений, складывающихся в бюджетной сфере, но имеет под собой серьезные риски дестабилизации бюджетной системы страны.

Проблема в разграничении кроется в достаточно посредственном определении как понятия субсидии, так и грантов в форме субсидий. Положения статей 78 и 78.1 БК РФ практически дублируют положения о грантах в форме субсидии, при этом не раскрывая составные части этого понятия. Постановление Правительства РФ от 27 марта 2019 г. № 322, устанавливающее общие требования к нормативно-правовым актам, предоставляющим гранты в форме субсидии, не в полной мере отражает характеристики подобного инструмента финансирования. Но имеется важное дополнение, в частности о запрете двойного финансирования одной и той же деятельности, а также совокупности критериев для получения финансирования из соответствующего бюджета.

Если будет происходить слияние гранта и субсидии, это определено создаст понятийную неопределенность в БК РФ, которая приведет не только к множеству процедурных моментов и излишней нагрузке бюрократического характера, но и к злоупотреблению положениями, регулируемыми механизмы получения соответствующего финансирования, и, как следствие, неправомерному получению бюджетных средств.

В очередной раз мы задаём вопрос, целесообразно ли использование подобного расщепления понятия субсидии, как субсидии в форме грантов? Подобного рода дифференциация осложняет и без того формализованный институт субсидии, заложенный в БК РФ.

Кроме того, в научной среде затрагивается вопрос о соотношении субсидий на капитальные вложения и бюджетных инвестиций. Данные инструменты финансирования регулируются статьями 78.2 и 79 БК РФ и примечательно то, что данные положения существуют параллельно друг другу, приводя к отсутствию системности и упорядочивания норм бюджетного права<sup>12</sup>.

Помимо вышеприведенных проблем, существуют и другие, которые так или иначе законодатель вынужден решить, в противном случае некорректное законодательное регулирование создаст неблагоприятную среду в правоприменительной практике, что в свою очередь приведет к нарушению прав и законных интересов публичных и частных субъектов, а также основополагающих принципов.

#### Список используемых источников:

1. Азрилиян А.Н. Большой экономический словарь. — М.: Институт новой экономики. 1997;
2. Алексеева Е.С. Проблемы реализации ответственности за нарушение бюджетного законодательства // Lex Russica. 2017. №11 (132). URL: [https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-realizatsii-otvetstvennosti-za-narushenie byudzhethno-zakonodatelstva](https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-realizatsii-otvetstvennosti-za-narushenie-byudzhethno-zakonodatelstva) (дата обращения: 05.11.2022);

---

12 Антонов Д.Г. Отсутствие системности норм бюджетного законодательства, регулирующих предоставление субсидий и бюджетных инвестиций: налоговые последствия. «Финансовое право», 2019, N 1.

3. Антонов Д.Г. Отсутствие системности норм бюджетного законодательства, регулирующих предоставление субсидий и бюджетных инвестиций: налоговые последствия. «Финансовое право», 2019, N 1;
4. Большой юридический словарь (2003). URL: <http://law.niv.ru/doc/dictionary/big-legal/fc/slovar-209-7.htm#zag-6197> (дата обращения 05.12.2022);
5. Бюджетный кодекс Республики Казахстан от 4 декабря 2008 года № 95-IV (с изменениями и дополнениями по состоянию на 18.11.2022 г.). URL: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30364477](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30364477) (дата обращения: 05.12.2022);
6. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Российская газета. 1998. № 153-154 (утратил силу);
7. Герасименко Ю.В., Сынтин А.В. Правила предоставления субсидий субъектам малого и среднего предпринимательства: проблемы и перспективы совершенствования. Современное право, 2018, N 10;
8. Кодекс Республики Беларусь № 412-З (Кодекс Республики Беларусь от 16 июля 2008). URL: [https://etalonline.by/document/?regnum=hk0800412#load\\_text\\_none\\_1\\_](https://etalonline.by/document/?regnum=hk0800412#load_text_none_1_) (дата обращения: 05.12.2022);
9. Комягин Д.Л. Бюджетная ответственность // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. 2014. № 4. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/byudzhetnaya-otvetstvennost> (дата обращения: 05.12.2022);
10. Саттарова Н.А. Об эффективности использования бюджетных средств // «Финансовое право», 2022, N 5;
11. Определение ВС РФ от 03.05.2017 N 304-АД17-3740. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-03052017-n-304-ad17-3740-po-delu-n-a75-40422016/> (дата обращения 05.12.2022);
12. Федеральный закон от 9 июля 1999 г. N 159-ФЗ «О введении в действие Бюджетного кодекса Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями).

## Трансграничное регулирование услуг в электронной сфере в ЕАЭС

### Cross-border regulation of electronic services in the EAEU



**Порошина Ксения Валерьевна**

Магистрант, Уральский государственный юридический университет имени В. Ф. Яковлева, г. Екатеринбург

**Poroshina Kseniya Valeryevna**

Student, Ural State Law University, Ekaterinburg

*Аннотация: Развитие государств обусловлено эффективностью процессов сотрудничества в различных областях, в том числе в области налогообложения. ЕАЭС – интеграционное объединение, цель которого состоит в формировании единого экономического пространства, обеспечения свободного движения капитала, трудовых ресурсов, товаров и услуг. Один из важных факторов, позволяющих достичь поставленные цели, – косвенное налогообложение, основная роль в котором отведена налогу на добавленную стоимость. Современные условия торговли вынуждают законодателя быстро реагировать на вызовы экономики, что приводит к появлению так называемого «налога на Google» – НДС, взимаемого с услуг в электронной сфере. Основной проблемой при администрировании НДС с таких услуг является определение места их реализации в связи с нематериальным и комплексным характером осуществляемых операций.*

*Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, услуги в электронной сфере, место реализации услуг, ЕАЭС, принцип страны назначения, принцип страны происхождения.*

*Annotation: The development of states is conditioned by the effectiveness of cooperation processes in various fields, including in the field of taxation. The EAEU is an integration association, the purpose of which is to form a single economic space, to ensure the free movement of capital, labor resources, goods and services. One of the important factors that make it possible to achieve these goals is indirect taxation, in which the main role is assigned to the value added tax. Modern trade conditions force the legislator to respond quickly to the challenges of the economy, which leads to the appearance of the so-called «Google tax» – VAT for electronic services. The main problem of the administration of VAT for such services is the determination of the place of their implementation because of the intangible and complex nature of the operations carried out.*

*Keywords: value added tax, electronic services, place of sale of services, the EAEU, the country of destination principle, the country of origin principle.*

Стремительное развитие Интернета за последние несколько лет привело к тому, что значительным сектором экономики практически каждого государства стала интернет-торговля. Ввиду того, что доходы, получаемые от торговли в целом, а в особенности в электронной сфере, являются одним из основных объектов налогообложения, государство заинтересовано в их детальном законодательном регулировании.

С торговыми операциями, в том числе и на международном уровне, неразрывно связаны косвенные налоги, ключевая роль среди которых отводится налогу на до-

бавленную стоимость (далее — НДС) — важному инструменту перераспределения национального дохода <sup>[1]</sup>.

С 1 января 2017 года в Российской Федерации введен так называемый «Налог на Google» — НДС с электронных услуг, которые оказывают иностранные компании покупателям в России через Интернет или другую информационно-телекоммуникационную сеть <sup>[2]</sup>.

Нововведения отразились в следующих положениях Налогового Кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) <sup>[3]</sup>:

1) Перечень услуг, указанных в пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, в соответствии с которой определение места реализации услуг осуществляется по принципу страны назначения, дополнен услугами в электронной форме.

Понятие услуг в электронной форме для целей НДС, а также их перечень приведены в ст. 174.2 НК РФ. Перечень является закрытым, но несмотря на это законодатель попытался перечислить все виды электронных услуг. Так, в перечень, в частности, входят:

— предоставление прав на программы для ЭВМ (компьютерные программы, приложения, игры, базы данных), включая обновления и дополнения к ним;

— рекламные услуги в сети «Интернет», в том числе с использованием программ для ЭВМ и путем предоставления рекламных площадей (пространств) в Интернете;

— проведение онлайн-аукционов;

— обеспечение и (или) поддержание коммерческого или личного присутствия в Интернете, поддержка электронных ресурсов пользователей (сайтов и (или) страниц сайтов в сети «Интернет»), обеспечение доступа к ним других пользователей сети, предоставление пользователям возможности их модификации;

— предоставление платформ для размещений предложений о продаже товаров и услуг;

— предоставление вычислительных мощностей для размещения информации в информационной системе в режиме реального времени;

— предоставление доменных имен и оказание услуг хостинга;

— хранение и обработка информации, доступ к которой предоставивший ее имеет через сеть «Интернет»;

— администрирование информационных систем и сайтов в Интернете;

— оказание автоматизированных услуг по поиску данных, их отбору и сортировке на основании запросов и предоставленных данных пользователем через информационно-телекоммуникационные сети (в частности, сводки фондовой биржи в режиме реального времени, осуществление в режиме реального времени автоматизированного перевода);

— предоставление прав на использование электронных книг (изданий) и других электронных публикаций, информационных, образовательных материалов, графических изображений, музыкальных произведений с текстом или без текста, аудиовизуальных произведений через Интернет, в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним для просмотра или прослушивания через сеть «Интернет»;

— оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях;

— предоставление доступа к поисковым системам в Интернете;

— ведение статистики на сайтах в сети «Интернет».

2) В том случае, если иностранная организация оказывает услуги в электронной форме, при этом местом осуществления деятельности покупателя является терри-



тория Российской Федерации, на субъекта НДС — иностранную организацию возлагаются определенные обязанности.

Если до внесения соответствующих изменений в НК РФ российские организации при оказании им услуг в электронной форме иностранными организациями выступали в качестве налоговых агентов и были обязаны удержать НДС, в то время как иностранные организации имели возможность не включать НДС в стоимость, то с 2017 года введена специальная система налогового администрирования НДС, в соответствии с которой иностранная организация должна встать на учет в российских налоговых органах и самостоятельно уплатить налог.

Целью создания такого механизма явилось устранение дискриминации, поскольку в прежней системе администрирования услуги иностранных организаций стоили дешевле, чем их российские аналоги.

Как известно, в международной практике налогообложения НДС выделяют два основных принципа: принцип страны назначения (НДС подлежит зачислению в той стране, где осуществлено потребление) и принцип страны происхождения (НДС подлежит зачислению в той стране, где произведен тот или иной товар/услуга).

В отношении определения места реализации товаров в целях исчисления НДС применяется принцип страны назначения. Ввиду материального характера объекта реализации сложности в определении страны назначения, то есть страны, в которой состоится потребление товара, практически отсутствуют.

Более того, применение данного принципа соответствует сущности НДС как косвенного налога и обеспечивает однократное налогообложение в стране импортера, тем самым исключая двойное налогообложение и двойное неналогообложение. Данное утверждение широко поддерживается учеными различных государств. Так, по мнению белорусских ученых Мельниковой Н. А. и Груши А. В., «...следование принципу страны назначения в рамках интегрированных пространств является обязательным критерием для успешного функционирования обществ»<sup>[4]</sup>.

Ситуация с определением места реализации услуг немного сложнее. Поскольку сами услуги носят нематериальный характер, место, где производится услуга и где она потребляется, не столь очевидно.

Сформулировать одно правило, по которому государствам следует определять место реализации услуг, не представляется возможным. Именно поэтому законодательствами отдельных государств устанавливаются собственные правила определения места реализации в отношении отдельных видов услуг. Как следствие, возникают ситуации, когда правила определения места реализации одной и той же услуги в государствах регулируются по-разному, в связи с чем возможно возникновение двойного налогообложения.

В отношении электронных услуг определить место их реализации становится еще сложнее ввиду их комплексности и дистанционного характера оказания таких услуг.

Кроме того, как верно отметил в своей диссертации Ем А. В., оказание услуг в электронной форме — это быстро развивающаяся сфера современной экономики<sup>[5]</sup>, а потому постоянно возникают новые операции, которые ещё не нашли отражение в законодательстве того или иного государства.

В настоящее время многие государства мира в целях экономического развития осуществляют сотрудничество в различных областях, в том числе и в области налогообложения.

Российская Федерация, являясь одной из стран-участниц такого регионального объединения, как Евразийский экономический союз (далее — ЕАЭС), в 2014 году

ратифицировала Договор о ЕАЭС (далее — Договор) <sup>[6]</sup>, который также содержит положения, касающиеся косвенного налогообложения при совершении трансграничных сделок между государствами — членами ЕАЭС.

Положения Договора имеют приоритетный характер над положениями национального законодательства, что следует из положений статьи 15 Конституции РФ <sup>[7]</sup>. Иными словами, при возникновении спора или конфликтной ситуации, будут применяться положения Договора. В связи с этим следует проанализировать, как урегулирован порядок определения места реализации услуг в электронной форме в данном международном акте.

Приложение № 18 к Договору (далее — Протокол) закрепляет порядок взимания косвенных налогов и механизм контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг. Правилам определения места реализации услуг посвящен параграф IV Протокола.

В целом, правила статьи 148 НК РФ и положения Протокола гармонизированы, поскольку основаны на международных принципах, однако некоторые отличия в правилах определения места реализации услуг всё-таки существуют, в том числе и в отношении электронных услуг.

Протоколом закреплены пять правил определения места реализации услуг: четыре основных правила и одно правило по остаточному принципу. Если та или иная услуга прямо не поименована в параграфе IV Протокола в перечне услуг для применения первых четырех правил определения места их реализации в ЕАЭС, то место реализации такой услуги определяется по пятому правилу, то есть по принципу страны происхождения («по продавцу»).

Именно такое правило применяется в отношении электронных услуг, поскольку ни в одном из четырех правил такой вид услуг не упомянут.

Таким образом, возникает противоречие между положениями российского и наднационального законодательства: в соответствии с налоговым законодательством РФ место определения электронных услуг осуществляется по принципу страны назначения, а согласно положениям Протокола — по принципу страны происхождения («по продавцу»).

При этом возникает еще одна проблема, требующая решения. Договор о ЕАЭС устанавливает только правила определения места реализации услуг, но не регулирует сам порядок уплаты налога в государствах-членах, где состоялась реализация услуг. Следовательно, такой порядок будет регулироваться национальным законодательством.

В последнее время сложилась определенная тенденция к определению места реализации услуг по принципу страны назначения. В 2021 году Минфин РФ утвердил «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов» <sup>[8]</sup>, где прямо указал на необходимость определения в качестве места реализации услуг государства, в котором осуществляется деятельность покупателя. Такой подход, по мнению Минфина РФ, упростит действующий порядок определения места реализации работ (услуг).

9 декабря 2022 года на заседании Высшего Евразийского экономического совета главы государств ЕАЭС подписали протокол, вносящий изменения в порядок взимания НДС при оказании услуг в электронной форме на территории ЕАЭС <sup>[9]</sup>.

В соответствии с данными изменениями при оказании услуг в электронной сфере на территории ЕАЭС налогообложение НДС будет осуществляться в том государстве, где свою деятельность осуществляет покупатель, то есть по принципу страны назначения.

Как отмечалось ранее, общий подход по данному вопросу отсутствовал, что приводило к двойному налогообложению или к ситуации, когда коммерческая

деятельность, связанная с осуществлением электронных услуг, не облагалась налогом ни в одном из государств-членов.

Закрепление указанного порядка определения места реализации электронных услуг будет способствовать еще большей экономической интеграции государств в рамках ЕАЭС, способствовать развитию конкурентной среды, а также открывать новые возможности для бизнеса в вопросах налогообложения НДС услуг в электронной форме на территории ЕАЭС

При этом работа в данной области ещё не закончена, и в настоящее время Евразийская экономическая комиссия приступила к утверждению перечня услуг в электронной форме, на которые будут распространяться новые правила.

#### Список литературы:

1. Бароян К.Г. Проблемы косвенного налогообложения в условиях ЕАЭС // Экономика и бизнес: теория и практика. - 2021. - №7. - С. 23-26.
2. Федеральный закон от 03 июля 2016 N 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // «Собрание законодательства РФ», 04.07.2016, N 27 (Часть I), ст. 4177.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 21 ноября 2022 г.) // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
4. Мельникова Н.А., Груша А.В. Анализ применения принципа страны назначения и страны происхождения при взимании НДС в рамках интегрированных пространств // Сборник научных трудов ГНУ «Научно-исследовательский экономический институт министерства экономики Республики Беларусь». – Минск. – 2012. – Выпуск 6. – С. 36-39.
5. Ем А. В. Правовое регулирование взимания НДС при международной торговле услугами в электронной форме. Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. - М., 2019.
6. Договор о Евразийском экономическом союзе (Подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 05.08.2021) [Электронный ресурс] :// Информационный ресурс Консультант плюс: справочная правовая система. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (дата обращения 12.12.2022).
7. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 года) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. 06.10.2022
8. «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов» (утв. Минфином РФ) [Электронный ресурс] :// Информационный ресурс Консультант плюс: справочная правовая система. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (дата обращения 12.12.2022).
9. Главы государств ЕАЭС утвердили новый порядок налогообложения НДС услуг в электронной форме // Евразийская экономическая комиссия URL: <https://eec.eaeunion.org/news/glavy-gosudarstv-eaes-utverdili-novyy-poryadok-nalogooblozheniya-nds-uslug-v-elektronnoy-forme/> (дата обращения: 13.12.2022).

## Правовые проблемы учёта в налоговой базе по налогу на прибыль организаций потерь при поставке ресурсов холодного водоснабжения из централизованных систем водоснабжения через присоединённую сеть

Legal problems of accounting for excess losses in the tax base for corporate income tax when supplying cold water from centralized water supply systems



**Терновой Иван Андреевич**

Магистрант, Уральский государственный юридический университет имени В. Ф. Яковлева, г. Екатеринбург

**Ternovoy Ivan Andreevich**

Student, Ural State Law University, Ekaterinburg

*Аннотация: Настоящая статья посвящена проблемам правового учёта в налоговой базе по налогу на прибыль организаций сверхнормативных потерь при поставке продуктов холодного водоснабжения через присоединённую сеть. Проведённое исследование позволяет налогоплательщику налога на прибыль организаций существенно снизить налоговую базу за счёт образовавшихся потерь в присоединённой сети. Данная проблематика имеет многогранный характер.*

*Ключевые слова: налогообложение в РФ; потери; поставка коммунальных ресурсов; налог на прибыль организаций.*

*Annotation: This article is devoted to the problems of legal accounting in the tax base for corporate income tax of losses when supplying cold water products through an interconnected system. The conducted study allows the taxpayer of corporate income tax to significantly reduce the tax base due to the resulting losses in the connected system. This issue is multifaceted.*

*Keywords: Russian tax law; loses; supply of unity resources; corporate income law*

На сегодняшний день в гражданском обороте ни один из его участников не может полностью обезопасить себя от периодически возникающих неблагоприятных последствий в виде имущественных потерь, которые получают денежную оценку. Такие потери законодательно именуется убытками. Также законодателем иногда используются и другие схожие по значению термины: «расходы», «потери», «ущерб», «вред».

И хотя понятие «потери» достаточно широко применяется в практике гражданском деловом обороте, однако лишь сравнительно недавно оно было законодательно закреплено в правовой норме, изложенной в ст. 406.1 Гражданского кодекса Российской Федерации.

В налоговом праве понятие «потери» законодательно закреплено в норме, изложенной в п. 7 ст. 254 Налогового кодекса Российской Федерации, в виде материальных расходов.

К ним относятся: расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, технологические потери при производстве и (или) транспортировке. Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья.

Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья (пп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ).

Учитывая технологические особенности поставки ресурсов холодного водоснабжения через присоединённую сеть, потери объёмов холодной воды, возникающих при их поставке через присоединённую сеть, надлежит рассматривать как технологические потери.

Основной проблемой при эксплуатации водоводов, являются сверхнормативные потери, объем которых составляет не менее 35% от общего объема получаемой воды<sup>1</sup>.

Потери и нерациональное расходование воды приводят к ухудшению экономических показателей работы предприятий, увеличению себестоимости продукции, росту накладных расходов<sup>2</sup>.

Как следует из письма Минфина РФ от 07.09.2016 № 03-03-05/52297, технологические особенности собственного производственного цикла и процесса транспортировки, налогоплательщики могут определять нормативы образования безвозвратных отходов каждого конкретного вида сырья и материалов, используемых в производстве. Данные нормативы могут быть установлены, в частности, технологическими картами, сметами технологического процесса или иными аналогичными документами, являющимися внутренними документами, которые разрабатываются специалистами организации, контролирующими технологический процесс (например, технологами), и утверждаются уполномоченными лицами организации.

Порядок отраслевого урегулирования вопросов разработки и утверждения нормативов технологических потерь при производстве и (или) транспортировке не является предметом законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Нормативы технологических потерь оформляются внутренними документами, которые не имеют унифицированной формы. В частности, ими могут быть технологические карты, сметы технологического процесса или иные аналогичные документы.

В том случае, если не составляется технологическая карта или иной аналогичный документ, подтверждением расходов в виде технологических потерь при производстве или транспортировке являются отраслевые нормативные акты, расчеты

---

1 Шелешков, К. О. Целевое энергетическое обследование магистральных и распределительных сетей водоснабжения промышленного предприятия / К. О. Шелешков // Водоснабжение и санитарная техника. – 2017. – № 6. – С. 34-40. – EDN YREHJN.

2 Столярчук А. А. Потери воды в системах коммунального водоснабжения и способы их снижения; УДК 628.179.3; с. 58

и исследования технологических служб организации либо иные лимиты, регламентирующие ход технологического процесса.

Таким образом, расходы в виде технологических потерь учитываются в целях налогообложения прибыли в составе материальных расходов при наличии документального подтверждения факта таких потерь в пределах обоснованных нормативов.

Аналогичного вывода придерживаются налоговые органы в письме УФНС России по г. Москве от 18.02.2008 № 20-12/015184, а также Минфин России в письме от 27.03.2006 № 03-03-04/1/289.

Поставка ресурсов холодного водоснабжения не подлежит лицензированию, поскольку как следует из буквального толкования пункта 3 статьи 8 Закона № 416-ФЗ, лицензии необходимо получать на те виды деятельности, которые связаны с осуществлением водоснабжения и (или) водоотведения (например, на недропользование) и которые непосредственно перечислены в законодательстве о лицензировании. В ст. 12 Федерального закона от 04.05.2011 № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности», таковые отсутствуют. Исходя из изложенного, заниматься деятельностью, связанной с поставкой ресурсов холодного водоснабжения, вправе любая должным образом зарегистрированная организация.

Между тем, в соответствии с положениями Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте», экономические субъекты обязаны предоставлять информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с установленными требованиями.

Объектами бухгалтерского учёта, в соответствии с вышеуказанным законом, являются:

1. Факты хозяйственной жизни;
2. Активы;
3. Обязательства;
4. Источники финансирования его деятельности;
5. Доходы;
6. Расходы;
7. Иные объекты.

В бухгалтерском учёте также применяется экономический термин «материально-производственные запасы».

Как указано выше, объектом бухгалтерского учёта являются активы организации, к которым, в свою очередь, относятся и материально-производственные запасы. Из указанного следует, что ведение учёта материально производственных запасов обязательно.

Материально-производственные запасы — это активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг), приобретаемые непосредственно для перепродажи, а также используемые для управленческих нужд организации.

Минфином России 15.11.2019 г. утверждён приказ № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учёта ФСБУ5/2019 «Запасы», согласно чему установлены требования к формированию в бухгалтерском учёте информации о запасах организаций.

Моделируя ситуацию, и представляя, что поставка ресурсов холодного водоснабжения является основной деятельностью организации, указанные ресурсы холод-

ного водоснабжения являются активом организации, используемым в качестве материала, предназначенного для продажи, либо перепродажи, и соответственно, в случае возникновения потерь, возникших в ходе транспортировки ресурсов холодного водоснабжения через присоединённую сеть, в целях налогообложения к организации надлежит применение норм ст. 254 НК РФ о материальных расходах, и соответствующее снижение налоговой базы по налогу на прибыль организаций в отношении организации-налогоплательщика пропорционально понесённым ей потерям.

Потери питьевой воды при ее транспортировке, понесенные организацией, могут быть списаны в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций как технологические потери при производстве и (или) транспортировке в пределах норматива технологических потерь<sup>3</sup>.

Исходя из изложенного, потери ресурсов холодного водоснабжения, возникших в ходе транспортировки через присоединённую сеть, подлежат учёту в налоговой базе по налогу на прибыль организаций, и последующему снижению налоговой базы пропорционально количеству понесённых налогоплательщиком потерь.

#### Библиографический список:

1. Шелешков, К. О. Целевое энергетическое обследование магистральных и распределительных сетей водоснабжения промышленного предприятия / К. О. Шелешков // Водоснабжение и санитарная техника. – 2017. – № 6. – С. 34-40. – EDN YRENJN.
2. Столярчук А. А. Потери воды в системах коммунального водоснабжения и способы их снижения; УДК 628.179.3; с. 58
3. Брызгалин, А. В. Порядок исчисления налога на прибыль комментарии официальных органов © издательство “налоги и финансовое право” 2007 Г. К главе 25 (ст.246 - ст.312) налогового кодекса РФ / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин // Налоги и финансовое право. – 2007. – № 6. – С. 1-560. – EDN KXSFRV.

---

<sup>3</sup> Брызгалин, А. В. Порядок исчисления налога на прибыль комментарии официальных органов © издательство «налоги и финансовое право» 2007 Г. К главе 25 (ст.246 - ст.312) налогового кодекса РФ / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин // Налоги и финансовое право. – 2007. – № 6. – С. 1-560. – EDN KXSFRV.

## 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, приставный библиографический список.**

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: [cnfr@cnfr.ru](mailto: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» Напалковым Алексеем Васильевичем [cnfr@cnfr.ru](mailto:cnfr@cnfr.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.cnfr.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.cnfr.ru](http://www.cnfr.ru) E-mail: [cnfr@cnfr.ru](mailto:cnfr@cnfr.ru)