

## **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.*



**Горбунова Елена Николаевна**

доцент кафедры конституционного,  
административного и муниципального права  
ФГБОУ ВПО «Югорский государственный университет»,  
кандидат юридических наук,  
г. Ханты-Мансийск  
E-mail: gorbunovaen@mail.ru

## **К вопросу о реформировании налоговой политики России в нефтяной отрасли, в части поэтапного перехода к налогообложению налогом на добавленный доход нефтяных компаний**

*Аннотация: Актуальность статьи обусловлена важностью роли нефтяного сектора в экономике России, его значительным влиянием на социально-экономическое развитие страны. Налогообложение добычи нефти в нашей стране было и остается предметом особой дискуссии. Законодательство в этой части меняется практически ежегодно. В связи с чем, в статье раскрывается содержание параметров налога на добавленный доход. Обращается внимание о необходимости перехода к налогообложению налогом на добавленный доход нефтяных компаний. Автор делает вывод, что для получения эффективного результата требуется системная работа в отношении реформы налогообложения нефтяной отрасли, поэтапный переход от налогового маневра к налогообложению добавленного дохода нефтяных компаний. Обосновывается вывод о том, что поэтапный переход к налогообложению налогом на добавленный доход нефтяных компаний будет стимулировать инвестиции за счет фактического освобождения инвесторов от налога вплоть до полного возмещения капитальных затрат.*

*Ключевые слова: нефтяная отрасль, налоговая политика, налогообложение, налог на добычу полезных ископаемых, налоговый маневр, налог на добавленный доход.*

*Annotation: Actuality of the article is conditioned importance of role of oil sector in the economy of Russia, by his considerable influence on socio-economic development of country. Taxation of booty of oil in our country was and remains the article of the special discussion. A legislation in this part changes practically annually. In this connection, in the article maintenance of parameters of tax opens up on the added profit. Attention applies about the necessity of passing to taxation a tax on the added profit of oil companies. An author draws conclusion, that for the receipt of effective result system work is required in regard to reform of taxation of oil industry, stage-by-stage transition from a tax manoeuvre to taxation of the added profit of oil companies.*

*A conclusion is grounded that the stage-by-stage passing to taxation a tax on the added profit of oil companies will stimulate investments due to the actual bonification of investors up to the complete compensation of capital costs.*

*Keywords: oil industry, tax policy, taxation, tax on mining, tax manoeuvre, tax on the added profit.*

Согласно основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов<sup>1</sup> налоговая политика Российской Федерации должна отвечать современным глобальным вызовам, среди которых, прежде всего, санкции, введенные против России, и низкие цены на нефть.

Последние несколько лет в России проводится реформа налогообложения в нефтяной сфере. В разные периоды времени декларировались различные цели этой реформы, она имеет множество составных частей, стратегических и тактических задач, однако ее основной среднесрочный вектор – это снижение ставок экспортной пошлины на нефть, их постепенное выравнивание со ставками экспортной пошлины на темные и, в некоторой степени, светлые нефтепродукты, а также повышение ставок налога на добычу полезных ископаемых. Реализация именно этого вектора реформы в законах, принятых в 2013–2014 годах, получила название налогового маневра.

Исходя из соображения экономической и бюджетной эффективности, новую систему налогообложения добычи нефти надо внедрять на базе налога на добавленный доход и преимущественно для новых месторождений, то есть тех участков недр, разработка которых либо была начата незадолго до либо уже после внедрения нового налога. При разработке всех остальных месторождений, затраты на которые уже были понесены в старых налоговых условиях, следует сохранить в среднесрочной перспективе действующую налоговую систему со всеми ее многочисленными льготами и освобождениями, которые применяются и в настоящее время. В долгосрочной перспективе, после отработки налога на добавленный доход на новых месторождениях, возможно, подумать о его более широком внедрении в области.

Еще в 2014 году премьер-министр Дмитрий Медведев поручил провести налоговый эксперимент – заменить налог на добычу полезных ископаемых (далее – НДС) на сборы, которые бы учитывали расходы компаний. После этого Министерство энергетики РФ разработало законопроект, в котором помимо налога на финансовый результат фигурировал налог на добавленный доход (далее – НДС).<sup>2</sup>

Вместе с тем, Президент Российской Федерации В.В. Путин на встрече с руководителями нефтедобывающих компаний, состоявшейся 1 марта 2016 года, еще раз обсудил перспективы развития российской нефтяной отрасли. Как подчеркнул Президент Российской Федерации В.В. Путин перспективы развития нефтяной отрасли в РФ, в том числе, зависят от вопросов, связанных с ситуацией на мировом рынке нефти, возможной заморозкой добычи нефти в случае достижения таких договоренностей, налогообложением отрасли.

В последнее время достаточно активно обсуждался вопрос о реформировании системы налогообложения нефтяной отрасли путем введения в России НДС.

Напомним, что в настоящее время вся добыча полезных ископаемых облагается НДС.

НДС и НДС имеют принципиальные различия. НДС облагаются все объемы добытых ресурсов; затраты добывающего предприятия на стадии освоения природных ресурсов учитываются как расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на

1 Текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <http://www.minfin.ru> по состоянию на 01.03.2016. СПС КонсультантПлюс. Документ опубликован не был.

2 Дармин А. Налог на финансовый результат: пора делать выбор. 26.05.2015. URL: <http://www.transport-nefti.com/blog/4911> (дата обращения 22.02.2016).

прибыль организаций (ст. 261 Налогового кодекса РФ). НДД облагается разница между стоимостью проданной нефти и затратами на ее извлечение. То есть НДД – это налогообложение добавочного (чистого) дохода, возникающего при добыче природных ресурсов. Применение НДД стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений, поскольку налог может не взиматься вплоть до полной окупаемости капитальных затрат. Обычно на этапе разработки месторождения НДД ниже НДС в связи со значительными затратами, однако по мере реализации проекта растущий НДС компенсирует налоговые потери бюджета, имевшие место в начале разработки месторождения.<sup>1</sup>

Министерство энергетики Российской Федерации, считает, что НДД будет стимулировать проведение геологоразведочных работ на новых месторождениях, обеспечит разработку сложноизвлекаемых запасов нефти, сверхвязкой нефти, позволит повысить коэффициент извлечения нефти. В России коэффициент извлечения нефти низкий: в среднем 27 процентов против 35 в других странах.<sup>2</sup> Только при таких условиях Россия сохранит объем добычи нефти; без реформы налогообложения «нефтянка» может терять до 130 млн. тонн ежегодной добычи.<sup>3</sup> Поддержка нефтегазового сектора со стороны государства важна и в связи со «сланцевой революцией», которая может существенно повлиять на мировой расклад на нефтегазовом рынке.<sup>4</sup>

По мнению Министра энергетики РФ А.В. Новака, в долгосрочном плане НДД должен стать единым универсальным мерилем природной ренты, т.к. этот налог дает возможность государству стать партнером инвестора, ориентировать его на достижение максимальной прибыли и получать часть от этого. В то же время чиновник считает, что НДД следует вводить постепенно, т.к. он требует максимальной прозрачности, высокого качества администрирования.<sup>5</sup>

Идея введения НДД, в том числе в порядке эксперимента, активно поддерживается представителями нефтедобывающей отрасли. Вагит Алекперов, президент ОАО «ЛУКОЙЛ», поясняет, что извлечение нефти из действующих месторождений находится на завершающем этапе, новых подготовленных месторождений нет; необходимо усиление геологоразведки в целях освоения новых месторождений, включая мелкие и средние; введение НДД будет способствовать созданию и вводу в эксплуатацию новых активов для дальнейшей разработки и добычи нефти.<sup>6</sup>

А вице-президент ОАО «ЛУКОЙЛ» Леонид Федун уверен, что «жизнь заставит» государство ввести НДД, когда в 2016 г. в России добыча нефти начнет падать, при этом он подчеркнул, что «во всем мире система налогообложения нефтяной отрасли напоминает горку: на первоначальной стадии разработки налоги низкие; когда месторождение выходит на пик – налоги максимальные; добыча начинает падать – налоги снова снижаются».<sup>7</sup>

Таким образом, Министерство энергетики Российской Федерации и поддерживающие его нефтедобывающие предприятия настаивают на реализации регулирующей функции НДД: стимулирование разработки технологий для освоения новых месторождений и запасов, повышения эффективности добычи нефти в целях сохранения объемов добычи в России.

1 Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (одобрено Правительством Российской Федерации 25.05.2009) // СПС «КонсультантПлюс»; «Башнефть» предложила эксперимент с налогом на добавленный доход // Lenta.ru. (дата обращения 20.03.2013). URL: <http://minenergo.gov.ru/press/ fold15/14478.html>.

2 Костикова Е.Г. Налог на добавленный доход в России: перспективы реформирования налогообложения добывающей отрасли. Финансовое право. – 2013. – № 12. – С.25-30.

3 URL: [http://minenergo.gov.ru/press/ fold15/14565.html?sphrase\\_id=416654](http://minenergo.gov.ru/press/ fold15/14565.html?sphrase_id=416654).

4 URL: <http://minenergo.gov.ru/press/ fold15/14478.html>.

5 Интервью А.В. Новака // Ведомости. 14.11.2012. URL: [http://minenergo.gov.ru/press/ fold15/13785.html?sphrase\\_id=416654](http://minenergo.gov.ru/press/ fold15/13785.html?sphrase_id=416654).

6 Интервью В.Ю. Алекперова газете «Ведомости» // Ведомости. 05.09.2013. URL: <http://www.lukoil.ru/press.asp?id=4302>.

7 Интервью Л.А. Федуна BFM.RU. 24.06.2013. URL: <http://www.lukoil.ru/press.asp?id=4171>.

Однако основная функция любого налога – фискальная. Поэтому Минфин России допускает возможность введения НДС<sup>1</sup> только после тщательной оценки последствий такой реформы для исполнения консолидированного бюджета государства. Пока, по словам заместителя министра финансов РФ С.Д. Шаталова, это достаточно отдаленная перспектива: «нефтянка дает так много доходов в бюджет, что ошибка, даже небольшая, в принятии решения может иметь очень существенное значение». Кроме того, чиновник напоминает, что налоговая новелла может иметь серьезные макроэкономические последствия, включая изменения цен на нефтепродукты на внутреннем рынке. Поэтому чиновник также считает целесообразными пилотные проекты.<sup>2</sup>

Таким образом, в вопросе введения НДС очевиден конфликт интересов Минэнерго России и Минфина России. И в такой ситуации важно найти необходимый баланс регулирующей и фискальной функции этого налога, поскольку «главной целью реформирования налогообложения является разработка и внедрение современного и эффективного налогового режима, который бы обеспечивал непрерывный и стабильный поток налоговых поступлений в бюджет и способствовал долгосрочному развитию нефтяной промышленности».<sup>3</sup>

Пока такой баланс не найден: вместо установления и введения НДС осуществляется реформирование НДСП. Федеральным законом от 23.07.2013 № 213-ФЗ «О внесении изменений в главы 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе»<sup>4</sup> в статью 342 «Налоговая ставка» главы 26 Налогового кодекса РФ внесены изменения, согласно которым недропользователь - налогоплательщик при расчете суммы налога умножает установленную налоговую ставку на коэффициенты: коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц); коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (Кв); коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр (Кз); коэффициент, характеризующий степень сложности добычи нефти (Кд); коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья (Кдв). Иные инициативы, касающиеся изменения налогообложения нефтедобывающей отрасли в части НДСП и налога на прибыль организаций, изложены в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг., одобренных Правительством Российской Федерации 30.05.2013<sup>5</sup>. Указанные новеллы нацелены на создание стимулов для освоения новых морских месторождений углеводородов, добычи нефти из трудноизвлекаемых запасов.

Таким образом, целесообразно введение НДС для новых месторождений. При этом под новыми месторождениями следует понимать все месторождения, разработка и добыча нефти на которых будут начаты после принятия закона о НДС. Поскольку на большую часть неосвоенных месторождений лицензии уже выданы, не следует ограничивать применение НДС только месторождениями, лицензии на разработку которых будут выданы после введения закона в действие. Налоговые обязательства по уплате НДС по каждому лицензионному участку должны определяться отдельно.

1 Введение НДС в отношении новых месторождений финансовое ведомство планировало с 2011 – 2012 гг. См.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (одобрено Правительством Российской Федерации 25.05.2009) // СПС «КонсультантПлюс». О необходимости разработки этой системы налогообложения природных ресурсов говорилось и в Основных направлениях налоговой политики РФ на 2012 г. и на плановый период 2013 и 2014 гг. (одобрено Правительством Российской Федерации 07.07.2011) // СПС «КонсультантПлюс».

2 URL: <http://www.oilcapital.ru/industry/184532.html>.

3 Комиссарова Е.Н. Финансовые и правовые аспекты реализации налоговой политики в нефтяной отрасли России: Автореф. ... дис. канд. юрид. наук. Тюмень, 2009. С. 8.

4 Собрание законодательства Российской Федерации. 2013. № 30 (ч. 1). Ст. 4046.

5 СПС «КонсультантПлюс».

Кроме того, применение НДС будет стимулировать инвестиции за счет фактического освобождения инвесторов от налога вплоть до полного возмещения капитальных затрат. В то же время снижение общих налоговых поступлений от нефтяного сектора будет незначительным, так как удельный вес новых месторождений в общей добыче нефти в России достаточно мал.

Важнейшим направлением совершенствования налоговой системы в нефтяной отрасли является разработка подходов, позволяющих снизить темпы падения добычи нефти, экономически стимулировать работы по малодебитному фонду и вводу бездействующих скважин.

Таким образом, в текущих реалиях ключевой задачей государства является стимулирующая политика, которая будет способствовать повышению качества нефтяного сектора и сделает его влияние на экономику максимально эффективным и продуктивным.

Вместе с тем, для получения эффективного результата требуется системная работа в отношении реформы налогообложения нефтяной отрасли, поэтапный переход от налогового маневра к налогообложению добавленного дохода нефтяных компаний.

#### Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая// Собрание законодательства РФ. 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. Принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г. (в ред. от 15.02.2016).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая// Собрание законодательства РФ. 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Принят Государственной Думой 19 июля 2000 г., одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 г. (в ред. от 09.03.2016.).

3. Федеральный закон от 23.07.2013 № 213-ФЗ (ред. от 24.11.2014) «О внесении изменений в главы 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе»// Собрание законодательства Российской Федерации. 2013. № 30 (ч. I). ст. 4046.

4. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (одобрено Правительством Российской Федерации 25.05.2009) // СПС «КонсультантПлюс».

5. Основные направления налоговой политики РФ на 2012 г. и на плановый период 2013 и 2014 гг. (одобрено Правительством Российской Федерации 07.07.2011) // СПС «КонсультантПлюс».

6. Официальный сайт Правительства РФ. О реализации «налогового манёвра» в нефтяной отрасли. 20.06.2015. Режим доступа: URL:<http://government.ru/info/19405/> (дата обращения 01.03.2016).

7. Официальный сайт Министерства энергетики РФ. URL: [http://minenergo.gov.ru/press/old15/14565.html?sphrase\\_id=416654](http://minenergo.gov.ru/press/old15/14565.html?sphrase_id=416654). (дата обращения 18.03.2016).

8. Дармин А. Налог на финансовый результат: пора делать выбор. 26.05.2015. URL: <http://www.transport-nefti.com/blog/4911> (дата обращения 22.02.2016).

9. Интервью А.В. Новака // Ведомости. 14.11.2012. URL: [http://minenergo.gov.ru/press/fold15/13785.html?sphrase\\_id=416654](http://minenergo.gov.ru/press/fold15/13785.html?sphrase_id=416654).

10. Интервью В.Ю. Алекперова газете «Ведомости» // Ведомости. 05.09.2013. URL: <http://www.lukoil.ru/press.asp?id=4302>.

11. Интервью Л.А. Федуне BFM.RU. 24.06.2013. URL: <http://www.lukoil.ru/press.asp?id=4171>.

12. Комиссарова Е.Н. Финансовые и правовые аспекты реализации налоговой политики в нефтяной отрасли России: Автореф. ... дис. канд. юрид. наук. Тюмень, 2009. С. 8.

13. Костикова Е.Г. Налог на добавленный доход в России: перспективы реформирования налогообложения добывающей отрасли. Финансовое право. – 2013. – № 12. – С.25-30.

**Тихонова Анна Витальевна**

младший научный сотрудник, Финансовый университет;  
ассистент кафедры статистики и эконометрики,  
РГАУ – МСХА им. К.А. Тимирязева  
г. Москва  
E-mail: samozvanka\_89@bk.ru

## К вопросу о применении налоговой льготы по движимому имуществу

*Аннотация: В работе рассмотрены практические вопросы реализации положений пункта 25 статьи 381 НК РФ, раскрывающих особенности применения льготы по налогообложению движимого имущества. Автором осуществлен экскурс в историю внедрения льготы в российскую налоговую практику. Выявлены проблемы в использовании налоговой льготы по налогу на имущество организаций, а также предложены варианты их решения.*

*Ключевые слова: Налогообложение, налог на имущество организаций, льгота, взаимозависимые лица, реорганизация.*

*Annotation: In this paper, we reviewed the practical issues of implementing the provisions of paragraph 25 of Article 381 of the Tax Code, revealing the features of the application of tax benefits movable property of interconnected persons. The author carried out of the history of implementation benefits to the Russian tax practice. Problems identified in the use of tax exemptions on property tax oragnizatsy and proposed options for their solutions.*

*Keywords: Taxation, corporate property tax, benefit, interdependent persons, reorganization.*

### Налоговый маневр «2013-2014»: льгота по движимому имуществу организаций

С 1 января 2013 года вступил в силу Федеральный закон № 202-ФЗ от 29.11.2012, вносящий поправки в главу 30 Налогового Кодекса Российской Федерации. Для большинства налогоплательщиков наиболее существенной из них стала норма, согласно которой не признается объектом налогообложения на имущество организаций движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств (ст. 374, п. 4, подп. 8). В соответствии со статьей 130 Гражданского Кодекса Российской Федерации к движимому имуществу относится любое имущество, за исключением:

- 1) земельных участков, недр и всего, что прочно связано с землей;
- 2) зданий, сооружений, объектов незавершенного строительства;
- 3) подлежащих государственной регистрации воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания [1].

Основными целями установления такой льготы послужили снижение нагрузки на налогоплательщиков,<sup>1</sup> упрощение порядка уплаты налога и стимулирование вложений в приобретение движимых основных средств. Особенно актуальной рассматриваемая преференция стала для организаций – владельцев транспортных средств, которые платили одновременно транспортный налог и налог на имущество организаций [4].

1 Основные направления налоговой политики РФ на 2013 г. и плановый период 2014–2015 гг.

Формулировка налоговой преференции в первоначальном виде – не облагается налогом на имущество организаций «движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств» – фактически стала очередной «лазейкой» налогового законодательства, позволяющей легально минимизировать налоговую базу по налогу на имущество организаций, особенно для категории взаимозависимых лиц и дружественных организаций. Пункт 2 статьи 105.1 НК РФ определяет, что к условиям признания организаций взаимозависимыми лицами относятся:

- 1) участие в уставном капитале организации более 50%;
- 2) наличие полномочий по назначению (избранию) исполнительного органа, или не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров;
- 3) назначение (избрание) исполнительного органа, или не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров, осуществляемого одним и тем же физическим лицом;
- 4) наличие исполнительных органов или совета директоров, представленных одними и теми же физическими лицами;
- 5) более чем 50-процентная доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации.

В целях экономии на фискальных платежах ряд налогоплательщиков осуществлял налоговый маневр, заключавшийся в перепродаже числящегося на балансе до 1 января 2013 года движимого имущества аффилированным лицам. Фактически, такая операция не была запрещена нормами Налогового Кодекса Российской Федерации, но при этом позволяла учитывать «старое» движимое имущество в новом качестве – попадающего под льготу. Более того, Минфин своими разъяснениями только способствовал расширению такой практики [6].

#### **Изменения по льготе с 2015 года**

Недостаточная проработанность предоставленной в 2013 году льготы по налогу на имущество организаций была исправлена в 2015 году с принятием Федерального закона от 24.11.2014 № 366-ФЗ, которым был изменен подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ, а также введен п. 25 ст. 381 НК РФ.

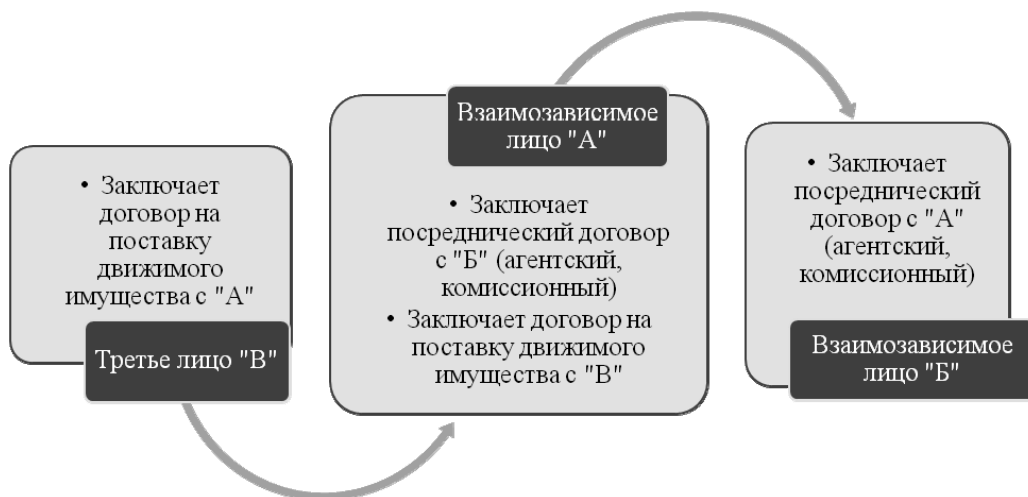
В соответствии с подп. 8 ранее не признавалось объектом налогообложения движимое имущество, принятое на учет с 01.01.2013. Согласно новой редакции, не подлежат налогообложению объекты основных средств, включенные в первую или во вторую амортизационные группы.

Пункт 25 статьи 381 фактически оставил право применения льготы для движимого имущества, приобретенного с 1 января 2013 года, ограничив при этом перечень налогоплательщиков, имеющих основания для ее использования. В соответствии с новой редакцией Кодекса, льгота не может быть применена в отношении движимого имущества, полученного после 1 января 2013 года в результате реорганизации или ликвидации юридического лица; а также полученного от взаимозависимого лица.

Вместе с тем, возник ряд новых проблем («вызовов»), связанных с практической реализацией норм пункта 25 статьи 381.

#### **Вызов 1. Применение льготы взаимозависимыми лицами при наличии договоров посредничества**

С одной стороны, данная норма «закрывает» законодательный пробел 2013-2014 года, с другой – появились новые проблемы в практической реализации норм пункта 25, связанные с использованием льготы при заключении посреднических договоров между взаимозависимыми лицами и третьей организацией (рисунок 1).



**Рисунок 1 – Реализации движимого имущества взаимозависимыми сторонами и третьим лицом при наличии договора посредничества**

Источник: составлено автором

Вопрос налогообложения имущества, являющегося предметом договорных отношений в рамках рассматриваемой модели, спорный. С одной стороны, при формальном прочтении пункта 25 статьи 381 Налогового Кодекса данное имущество будет учтено на балансе организации «Б», фактически приобретено у организации «А», которые одновременно являются взаимозависимыми, следовательно – оно подлежит налогообложению налогом на имущество организации, наряду с другими объектами основных средств. Однако, если мы обратим внимание на данную ситуацию под другим углом, то с экономической точки зрения, приобретение средства по договорам посредничества означает, что они не могут быть приняты на баланс в качестве основных средств у организации «А». Следовательно, такие основные средства признаются в качестве товаров (забалансовых) и не подлежат налогообложению.

Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина от 30 марта 2015 г. № 03-05-05-01/17304. Важно отметить, что среди всех видов посреднических услуг в данном письме выражается позиция только относительно договоров комиссии, где факт отсутствия, как таковой балансовой стоимости договорного имущества лица «А» неоспорим. В объяснение тому приведены положения Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций: для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором, предназначен забалансовый счет 004 «Товары, принятые на комиссию». Таким образом, товар, поступивший на комиссию, не отражается на балансе комиссионера, не является его собственностью и не подлежит налогообложению у комитента. В данной ситуации есть одна оговорка применения льготы: третье лицо не должно быть взаимозависимым ни с комиссионером, ни с комитентом.

Как в таком случае поступать, если взаимозависимые лица заключают между собой агентский договор?<sup>1</sup> Ситуация с выбором поведения налогоплательщика в части

<sup>1</sup> точки зрения Гражданского кодекса, юридически понятие «посредническая деятельность» отсутствует, однако в п.2 ст. 182 ГК РФ приводится определение коммерческого посредника – лица, действующего в чужих интересах, но от своего имени. В данном случае, агентский договор безусловно относится к видам посреднических договоров.

применения льготы по п. 25 ст. 381 НК РФ неоднозначна: отсутствуют какие-либо разъяснения для такой частной ситуации со стороны налоговых органов и Минфина России, а также судебная практика.

Согласно статье 1005 Гражданского Кодекса России, агентский договор может быть подписан в двух вариантах. Применение льготы по налогообложению движимого имущества, полученного у взаимозависимого лица при участии в цепочке третьей организации, обосновано и объясняется тем, что фактически собственность на такое имущество переходит от лица «В» к лицу «Б», минуя посредника (таблица 1).

**Таблица 1 – Обоснование правомерности применение льготы по налогообложению движимого имущества (п. 25 ст. 381 НК РФ)**

Признак	Комиссионный договор	Агентский договор с «правом агента»	Агентский договор с «правом принципала»
Субъекты сделки	Комиссионер (лицо «А»), комитент (лицо «Б»), третье лицо «В»	Агент (лицо «А»), принципал (лицо «Б»), третье лицо «В»	Агент (лицо «А»), принципал (лицо «Б»), третье лицо «В»
Суть сделки	Совершается комиссионером от своего имени, но за счет комитента	Совершается агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала	Совершается агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала
Права	Приобретает права и становится обязанным комиссионер	Приобретает права и становится обязанным агент	Права и обязанности возникают непосредственно у принципала
Собственность	Вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего	Вещи, поступившие к принципалу от агента либо приобретенные агентом за счет принципала, являются собственностью последнего (ст. 1011 ГК РФ – см. договор комиссии)	Вещи, поступившие к принципалу от агента либо приобретенные агентом за счет принципала, являются собственностью последнего (ст. 1011 ГК РФ – см. договор поручения)
Бухгалтерский учет движимого имущества	На счете 004 «Товары, принятые на комиссию»	004 «Товары, принятые на комиссию» или 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»	004 «Товары, принятые на комиссию» или 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

Источник: составлено автором

Существует и ряд других ситуаций, когда передача имущества от взаимозависимого лица не обязательно является признаком злоупотребления (например, при осуществлении централизованных закупок оборудования через зависимое лицо). В целях избегания проблем с налоговой инспекцией мы можем рекомендовать заключение только посреднических видов договоров, в данной ситуации льготу можно будет применить, а в случае несогласия проверяющих представителей ФНС – оспорить в суде и доказать правомерность своих действий.

## Вызов 2. Льгота и монтаж оборудования с участием взаимозависимых лиц

Рассмотрим частную ситуацию, когда основное средство приобретается у стороннего лица, а материалы и запасные части для его монтажа – у взаимозависимой организации (рисунок 2).

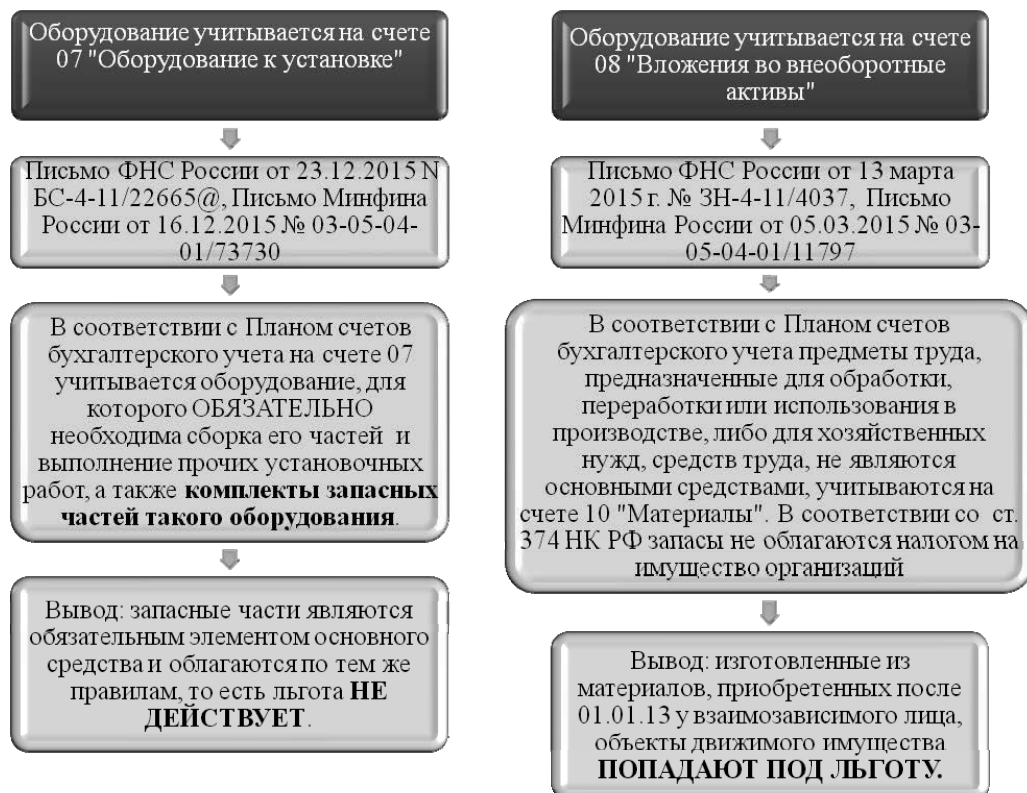


Рисунок 2 – Механизм налогообложения налогом движимого имущества, монтируемого при помощи материальных запасов взаимосвязанных лиц

Источник: составлено автором

В данном случае, действие льготы будет зависеть от особенностей бухгалтерского учета основного средства, – такая позиция высказана Минфином России в письмах. Для движимого имущества, вводимого в эксплуатацию после монтажа и учитываемого на счете 07, льгота применяться не будет, если запчасти приобретались у взаимозависимого лица. В случае, если монтируемое имущество учитывается на счете 08, льгота для этих объектов действует несмотря на то, у кого куплены комплектующие изделия.

## Вызов 3. Применение льготы при реорганизации юридического лица

Как было отмечено ранее, с 1 января 2015 года применение льготы по налогу на имущество для принятого к учету после 1 января 2013 года движимого имущества отменено, если оно приобретено в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц. Напомним, что это положение не касается имущества, отнесенного к первой и второй амортизационным группам в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ). В резуль-

тате введения данной нормы возникли проблемы, связанные с практикой применения льготы налогоплательщиками, а также экономической обоснованностью ее использования в ряде частных ситуаций.

В результате единой общей формулировки условия в виде «реорганизации юридического лица», проведение такой реорганизации в условиях российского законодательства приводит к налогообложению имущества даже в тех случаях, когда это имущество ранее правомерно освобождалось. Согласно Гражданского Кодекса России, выделяется 5 форм реорганизации юридических лиц: слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование. В рамках статьи рассмотрим более детально такую форму реорганизации, как преобразование. В соответствии с п. 7 ст. 58 ГК РФ, преобразование юридического лица предполагает смену одной организационно-правовой формы в другую, при этом права и обязанности реорганизованного юридического лица в отношении других лиц не изменяются, за исключением прав и обязанностей в отношении учредителей (участников), изменение которых вызвано реорганизацией [2]. По своей сути такое изменение выражается в изменении названия и практически не связано с налогообложением организации. Вместе с тем, исходя из буквального толкования нормы п. 25 ст. 381 Налогового Кодекса, если объект движимого имущества передан в связи с реорганизацией, в отношении этого объекта налог на имущество уплачивается организацией, созданной в результате реорганизации, в общеустановленном порядке.

Однако в случае, если организации получила имущество от компании, проходящей процедуру банкротства, то льгота на такое движимое имущество применяется. Процедура банкротства, включающая распродажу имущества, предшествует ликвидации, поэтому организация, покупающая движимое имущество в процессе банкротства, покупает его до ликвидации, а значит, в отношении этого имущества не действует наложенное п. 25 ст. 381 Налогового кодекса РФ ограничение. Также льгота по налогу на имущество организаций применяется в случае внесения изменений в устав организации [5].

### Выводы

Ограничения по использованию налоговой льготы в отношении движимого имущества введены в практику налогообложения пунктом 25 статьи 381 Налогового Кодекса с целью исключить уход от налогообложения путем приобретения имущества между взаимозависимыми лицами, а также проведения процедуры реорганизации дружественных лиц. Однако проведенный анализ показал, что, несмотря на изначально «благородный» замысел, фактически такие ограничения ухудшили положение ряда организаций, которые не имели цели ухода от налогообложения.

В данной работе большое внимание уделено разъяснениям Минфина России в части отдельных аспектов применения пункта 25 статьи 381 НК РФ, однако все эти разъяснения носят лишь рекомендательный характер, отсюда велика вероятность возникновения необходимости отстаивания интересов налогоплательщика в судебных инстанциях [см., например, 3].

Для того, что избежать спорных ситуаций в будущем, а также с целью приведения норм Налогового Кодекса в вид, способствующий их рациональному и эффективно-му применению (в интересах и государства, и налогоплательщика), необходимо ввести некоторые уточнения в пункт 25 статьи 381 НК РФ и изложить его в следующем виде:

«...25) организации – в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, за исключением следующих объектов движимого имущества, принятых на учет в результате:

реорганизации или ликвидации юридических лиц, за исключением преобразования юридического лица;

передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми в соответствии с положениями пункта 2 статьи 105.1 настоящего Кодекса взаимозависимыми, кроме случаев, в которых это имущество передается на основании заключенного между взаимозависимыми лицами договора комиссии или агентского договора...».

#### **Библиографический список**

1. Курбангалеева О.А. Льготы по налогу на имущество в 2013 году / О.А. Курбангалеева // Советник бухгалтера государственного и муниципального учреждения. – 2013. – № 6 (102). – С. 82-92.

2. Лермонтов Ю.М. Реорганизация юридического лица в форме преобразования / Ю.М. Лермонтов // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 2. – С. 121-123.

3. О льготах по налогу на имущество организаций // Налоговая политика и практика. – 2015. – № 12 (156). – С. 30-33.

4. Сосновский С.А. Изменение порядка налогообложения движимого имущества / С.А. Сосновский // Налоговед. – 2015. – № 3. – С. 48-57.

5. Хритина О.В. Некоторые аспекты налогообложения движимого имущества организаций / Хритина О.В. // Налоговая политика и практика. – 2015. – № 10 (154). – С. 54-57.

6. Юзвак М.В. История одного освобождения / М.В. Юзвак // Налоговед. – 2015. – № 9. – С. 64-74.

## Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

### Уважаемые авторы!

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

Мы благодарим наших постоянных авторов из научного сообщества Российской Федерации, а так же наших зарубежных коллег, за внимание и доверие к нашему изданию на протяжении более 10 лет (ровно столько длилась наша, несколько раз подтвержденная, аккредитация)!

Однако требования по включению в список аккредитованных изданий ВАК в 2015 году оказались неприемлемыми для нашего издания. При всем уважении к научному сообществу, наше издание, прежде всего, практический журнал со сложившейся традицией и кругом читателей. Перевод его в только научную плоскость будет способствовать потере уникальности журнала «Налоги и финансовое право», и, как следствие, к потере читательской аудитории. Что, в свою очередь, приведет к гибели журнала «Налоги и финансовое право» – уникальной консультационной научно-практической площадке для юристов, бухгалтеров, налоговых специалистов и аудиторов.

Потеря ВАКовского статуса никак не скажется на партнерских отношениях с компаниями «Гарант», «КонсультантПлюс» (в этих правовых системах вы всегда сможете увидеть наш журнал и свои статьи).

Заместитель главного редактора  
журнала «Налоги и финансовое право»  
Татьяна Александровна Зекунова  
(343) 350-11-62

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

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

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 язы-

ках, **ключевые слова** к статье на русском и английском языках, **пристатейный 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» Колмаковым Олегом Александровичем [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:

620075, 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)