

О некоторых особенностях правового регулирования НДС



Б.Р. Луцет,
независимый эксперт,
кандидат экономических наук

Статья посвящена особенностям действия некоторых налоговых норм во времени и соблюдению принципа экономического основания налога. Автор приводит в качестве примера некоторые изменения в налогообложении добычи полезных ископаемых, обращает внимание на правовые особенности регулирования нового института в составе НДС — соглашения о добыче и сохранении занятости. Для понимания правомерности придания обратной силы той или иной налоговой норме автор предлагает в первую очередь понять, ухудшает ли эта норма положение налогоплательщиков. Автор предлагает не только критиковать государственные органы по поводу качества нормотворчества, но и активнее налогоплательщикам отстаивать свои права и обжаловать принятые нормы в судебном порядке.

Ключевые слова: правовое регулирование, налоги, норма, законодательство, НДС, природная рента, налогоплательщик.

About some features of the legal regulation of the mineral extraction tax

Lutset B.R.

The article covers specific matters of application of certain tax provisions over time and compliance with the principle of the economic basis of the tax. The author cites as an example some changes in the taxation of mineral extraction, draws attention to the legal aspects of the regulation of the agreement on extraction and preservation of retention which was recently introduced in the mineral extraction tax. The author suggests first of all to understand whether this provisions worsens the situation of taxpayers for understanding the legitimacy of retroactive application of a particular tax provision.

Keywords: legal regulation, taxes, provision, legislation, MET, natural rent, taxpayer.

Налоговому законодательству свойственна изменчивость — этот тезис стал уже общим местом в любой дискуссии о данной отрасли права. С уверенностью можно сказать о том, что есть и иные особенности, выделяющие Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) из других федеральных законов. Например, собственное структурирование статей: вместо частей пункты, вместо пунктов — подпункты. Но не это хотелось бы обсудить в рамках данной статьи. Есть и еще одна важная особенность, которая, пожалуй, не свойственна более ни одной отрасли права, во всяком случае в такой степени. Речь о внутренней противоречивости, а также отступлении не только от своих собственных, но и конституционных принципов.

На примере двух последних изменений НДС здесь описываются особенности действия налоговых норм во времени и соблюдение принципа экономического основания налога.

Федеральный закон от 2 июля 2021 г. № 305-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»

Соответствующий законопроект (170972-7) был внесен Правительством Российской Федерации в Государственную Думу 13 мая 2021 г. и уже 16 июня 2021 г. был принят в третьем чтении. Учитывая большой объем документа, за время обсуждения в него были внесены многочисленные изменения, однако одна из норм — о придании обратной силы новым «демпферным» механизмам в нефтяной отрасли — не претерпела содержательных изменений. Придание обратной силы было изначально запроектировано в законопроекте по результатам обсуждения федеральными органами власти с нефтяными компаниями. В итоговом тексте закона речь о пункте 11 статьи 10, в соответствии с которым действие

положений абзаца девятнадцатого пункта 27 статьи 200 и пункта 11 статьи 342.5 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции вышеуказанного Федерального закона) распространяется на правоотношения, возникшие с 1 мая 2021 г.

Для понимания правомерности придания обратной силы той или иной налоговой норме в первую очередь следует понять, ухудшает ли она положение налогоплательщиков. Применительно к рассматриваемому случаю речь идет о внесении изменений в две статьи НК РФ, каждое из которых легко оценить с точки зрения данного критерия.

Изменения, внесенные в абзац девятнадцатый пункта 27 статьи 200 НК РФ, предусматривают изменение числовой величины $\Pi_{\text{АБвр}}$ в сторону снижения начиная с 1 мая 2021 г. С учетом формулы вычетов, предусмотренной абзацем третьим указанного пункта, такие изменения приводят к увеличению величины $D_{\text{АБ}}$ и соответственно коэффициента $K_{\text{ДЕМП}}$, который в свою очередь увеличивает величину налогового вычета. Как видно из абзаца первого указанного пункта, право на такой вычет имеет определенная категория налогоплательщиков и по определенному виду операций. А именно налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции по переработке нефтяного сырья, в период действия указанного свидетельства при совершении ими операций, указанных в подпункте 34 пункта 1 статьи 182 НК РФ. Таким образом, имеет место улучшение положения определенной группы налогоплательщиков, налоговая нагрузка которых уменьшается за счет увеличения размера налогового вычета.

Изменения же, внесенные в пункт 11 статьи 342.5 НК РФ, направлены на частичную компенсацию бюджету дополнительных расходов в связи с увеличением налогового вычета по акцизам за счет увеличения НДС. Логика данных изменений состоит в следующем.

Указанным пунктом устанавливается порядок определения коэффициента $K_{\text{абдт}}$, который в качестве вычитаемого входит в состав показателя, характеризующего особенности добычи нефти D_m (п. 1 ст. 342.5). Данный показатель в свою очередь является вычитаемым при определении реальной налоговой ставки НДС на нефть (подп. 9 п. 2 ст. 342). Таким образом, через формулу коэффициент $K_{\text{абдт}}$ входит в состав реальной налоговой ставки в качестве слагаемого.

В свою очередь, в состав самого $K_{\text{абдт}}$ в качестве слагаемого входит коэффициент сложности $H_{\text{Буг}}$, характеризующий надбавку за изменение механизма демпфера с 2020 г. Формула же этого коэффициента в качестве ключевого элемента содержит $H_{\text{К_ДЕМП}}$, величина которого и рассчитывается с учетом ранее указанных изменений статьи 200 НК РФ. Таким образом, данная составляющая в формуле $H_{\text{Буг}}$ на тонну нефти увеличивается ровно на такую же величину, на которую возрастает сумма налогового вычета на тонну бензина. Данное увеличение в соответствии с достигнутыми договоренностями компенсируется вычитанием половины разницы между прежними и новыми значениями $\Pi_{\text{АБвр}}$ (новый коэффициент $K_{\text{К2021}}$ в формуле $H_{\text{Буг}}$).

Поскольку оценка степени сложности формул в рамках налогового закона выходит за рамки данной статьи, важно лишь зафиксировать, что следствием вышеуказанных изменений числовых параметров и элементов формул сумма подлежащего уплате НДС при прочих равных условиях увеличивается.

Важно также отметить, что в отличие от изменений суммы вычета по акцизу увеличение ставки НДС не ограниче-

но каким-либо кругом налогоплательщиков и приводит к росту налоговых обязательств для всех нефтедобывающих организаций.

Вряд ли с точки зрения налогового закона можно применить логику, в соответствии с которой придание таким изменениям обратной силы возможно, поскольку общий рост подлежащих уплате сумм по одному налогу меньше общего роста вычета по другому. Но даже если бы такая логика имела право на существование, легко предположить, что существуют налогоплательщики, которые осуществляют добычу нефти, но при этом не имеют свидетельства о регистрации лица, совершающего операции по переработке. Для них произойдет лишь повышение НДС, причем задним числом.

Помимо собственно вопросов придания обратной силы ухудшающим нормам такая конструкция вызывает вопросы с точки зрения экономического основания вносимых изменений. В то время как для отдельных групп организаций (входящих в структуры ВИНК) рост налоговой нагрузки в секторе добычи компенсируется ее снижением в секторе переработки, для остальных налогоплательщиков такой балансировки не производится, и речь ведется о необоснованном повышении налоговой нагрузки.

Федеральный закон от 2 июля 2021 г. № 309-ФЗ «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

На стадии внесения законопроекта (1004965-7) данный закон представлял собой довольно компактный документ, призванный путем внесения изменений в пункт 2 статьи 342 НК РФ урегулировать один единственный вопрос: снизить налоговую ставку НДС при добыче многокомпонентных комплексных руд на территории Красноярского края. Однако, как это часто бывает, ко второму чтению законопроект был концептуально переработан, в результате чего НК РФ помимо прочего был дополнен новой статьей 342.8, которая устанавливает порядок определения и применения рентного коэффициента $K_{\text{РЕНТА}}$.

Не касаясь на данном этапе вопросов обоснованности и регламента принятия налоговых законов поправками без обоснования и обсуждения, обратим внимание на правовые особенности регулирования нового института в составе НДС — речь о соглашениях о добыче и сохранении занятости (СДСЗ). В рамках данной статьи рассмотрим особенности введения в действие данных соглашений и их влияние на возможность применения коэффициента $K_{\text{РЕНТА}}$ в размере 1 для отдельных видов полезных ископаемых.

Возможность применения коэффициента в указанном размере предусмотрена подпунктом 4 пункта 3 новой статьи 342.8 НК РФ. А последний абзац подпункта 4 пункта 3 статьи 342.8 НК РФ говорит о том, что $K_{\text{РЕНТА}}$ в размере 1 применяется с даты, указанной в СДСЗ, но не ранее 1 января календарного года, в котором заключено такое соглашение. При этом пунктом 3 статьи 2 вышеуказанного Федерального закона действие положений данного подпункта распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2021 г. Таким образом, придается обратная сила возможности применения пониженного коэффициента при исчислении суммы налога, т.е. нормы, улучшающей положение налогоплательщиков.

Однако подпункт 1 пункта 6 предусматривает существенное условие СДСЗ — предоставление права на применение соответствующего коэффициента на период действия такого соглашения. Следовательно, если под периодом действия соглашения понимать период от даты его заключения и до прекращения действия,



Бардин А.А.,
Кувшинов Е.С.

Правовое регулирование инвестиционного сотрудничества между российскими и иностранными компаниями при реализации проектов по разработке недр Российской Федерации

Москва, ПравоТЭК, 2014. — 288 с.

Книга посвящена вопросам правового регулирования международных инвестиционных проектов на территории России. Иностранные инвесторы сталкиваются с самыми разными правовыми проблемами, как сугубо практического, так теоретического и даже концептуального характера. Авторы проанализировали основные и актуальнейшие из подобных проблем и предлагают свои варианты ответов на острые дискуссионные вопросы.

Книга поможет выбрать модель структурирования нового инвестиционного проекта. Авторы, также проанализировали уже заключенные соглашения между российскими и мировыми нефтегазовыми компаниями (на основании сведений из открытых источников).

В книге подробнейшим образом разбираются «подводные камни» сервисных (операторских) соглашений, рассматриваются такие неоднозначные проблемы, как «правовой статус» оператора, регулирование сервисных (операторских) соглашений иностранным правом, «букирование» запасов, лицензирование экспорта геологической информации и т.д.

Данная книга издана на двух языках в одном томе, поэтому, готовясь к согласованию и подписанию инвестиционного меморандума, купите экземпляр и для другой стороны. Это поможет стереть многие противоречия между сторонами и поможет в кратчайшие сроки найти компромисс и синергию.

Приобрести книгу можно в группе изданий «ПравоТЭК»:

115054 Москва, ул. Зацепы, 23

Тел.: +7 (499) 235-47-88

Факс: +7 (499) 235-23-61

E-mail: order@lawtek.ru

<http://media.lawtek.ru/>

РЕКЛАМА

данное положение вступает в противоречие с ранее описанными нормами и ограничивает сроки применения пониженного коэффициента.

Поскольку понятие «период действия» применительно к СДСЗ законом не определено, а определение формы и порядка заполнения соглашения отнесено к компетенции Минфина России, целесообразно обратиться к соответствующим документам. Для анализа используется Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 сентября 2021 г. № 140н «О соглашениях о сохранении занятости и добыче полезных ископаемых»¹.

Можно было бы предположить, что в рассматриваемом случае подзаконное регулирование могло бы органично вписаться в общую правовую конструкцию и «помочь» закону в устранении возможного несоответствия между двумя нормами. Например, предусмотрев возможность распространения действия соглашения на более ранние периоды. Однако по факту имеет место противоположная ситуация.

В соответствии с проектируемым пунктом 2.1 формы соглашения оно действует с даты подписания. Аналогичная норма содержится и в проектируемом пункте 3 порядка заключения соглашения:

«3. Действие соглашения о сохранении занятости начинается с даты его подписания сторонами. Соглашение о сохранении занятости прекращает действие с даты, определяемой в соответствии с пунктом 10 статьи 342.8 Налогового кодекса Российской Федерации».

Никаких иных особенностей относительно срока (периода) действия СДСЗ проект приказа не содержит.

При этом, что характерно, проектируемый пункт 1.2 формы соглашения рекомендует указывать дату начала применения $K_{\text{РЕНТА}}$ в размере 1 «в соответствии с подпунктом 4 пункта 3 статьи 342.8» НК РФ. Как уже указывалось, данный подпункт в свою очередь в части начала применения коэффициента отсылает к самому соглашению. Поэтому налицо «закольцованная ссылка» двух норм друг на друга, что, конечно, также не добавляет определенности.

И в данном случае, как и в примере с нефтяной отраслью, можно наблюдать метаморфозы нормативного регулирования при придании налоговым нормам обратной силы. Только теперь речь идет не об ухудшающих, а об улучшающих нормах. И не о противоречии конституционным принципам, а о внутренней противоречивости закона, транслируемой и усугубляемой подзаконным нормотворчеством.

Однако и в том и в другом случае результат один — излишняя уплата налога.

Краткий анализ лишь этих двух нюансов нормативного регулирования НДСП дает основания для вывода о необходимости более тщательного подхода к подготовке и принятию законов в столь чувствительной для государства сфере, как изъятие природной ренты. Критика в адрес государственных органов по поводу качества нормотворчества в налогах не является чем-то особенным и часто имеет место со стороны различных экспертов с различных точек зрения.

Возможно, упрек в свой адрес заслуживают и налогоплательщики. По мнению автора, в тех случаях, когда нарушения касаются базовых принципов налогообложения, им можно было бы активнее отстаивать свои права и обжаловать принятые нормы в судебном порядке. В противном случае налогообложение и налоговая политика, в первую очередь в ресурсном секторе, постепенно из области правовых категорий переходят в область договоренностей о суммах, которые та или иная отрасль должна перечислить в бюджет. Переложение этих договоренностей на бумагу и придание им формы нормативных актов в такой ситуации не требуют от участников процесса уделять слишком пристальное внимание соблюдению принципов, закрепленных в НК РФ.

Такое развитие событий в дальнейшем способно привести как минимум к трансформации всей системы взаимоотношений государства и бизнеса\граждан. И не обязательно в лучшую для последних сторону. □

© Луцет Б.Р., 2021, e-mail: B-R-l@mail.ru

¹ <https://rg.ru/2021/11/04/minfin-prikaz140-site-dok.html>.