

DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-3-24-34  
УДК 336.027(045)  
JEL H30

## Оценка применения и возможности повышения результативности антисанкционных налоговых решений в поддержку бизнеса

Л.И. Гончаренко

Финансовый университет, Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

Санкционные ограничения со стороны США и других недружественных стран, применяемые перманентно в отношении Российской Федерации, приобрели масштабный характер. Предназначение санкций – ослабление России посредством деструктивного воздействия на ее экономику неправомерными средствами. *Предмет исследования* – предпринимаемые Россией меры, направленные на адаптацию экономики к санкционным ограничениям, в частности включающие инструменты налогового регулирования. *Цели работы* – оценка результативности принимаемых антисанкционных мер в части налоговой политики и определение направлений их совершенствования. Установлено, что в результате ряда принятых в стрессовых условиях решений не в полной мере достигнут тот результат, на который они были нацелены. Выявлены дополнительные возможности поддержки налогоплательщиков в сложных экономических условиях посредством применения действующих инструментов в части, например, регулирования НДС при трансграничных операциях или использования дополнительных средств для минимизации потерь, вызванных санкциями, без повышения налоговой нагрузки на приоритетные производства. Определены меры налогового контроля за использованием налоговых послаблений для недопущения уклонения от уплаты налогов. *Сделаны выводы* о том, что, несмотря на косвенный характер влияния налоговых мер на предпринимательскую деятельность, они способны в совокупности с другими финансовыми инструментами не только поддерживать предпринимательскую деятельность, но и развивать ее.

**Ключевые слова:** санкционные ограничения; налоговые инструменты; валютная курсовая разница; трансграничные услуги; ЕАЭС; налоговая база; НДС

**Для цитирования:** Гончаренко Л.И. Оценка применения и возможности повышения результативности антисанкционных налоговых решений в поддержку бизнеса. *Экономика. Налоги. Право.* 2023;16(3):24-34. DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-3-24-34

### ORIGINAL PAPER

## Assessment of the Application and the Possibility of Improving the Effectiveness of Anti-Sanctions Tax Solutions in Support of Business

L. I. Goncharenko

Financial University, Moscow, Russia

### ABSTRACT

The sanctions restrictions imposed by the United States and other unfriendly countries on the Russian Federation permanently acquired a large-scale character starting in 2014, especially from 2022. *The purpose of sanctions* is to weaken the state through destructive impact on the country's economy by various illegal means. *The subject of the study* is the measures taken by the state aimed at adapting the economy to sanctions restrictions, in particular, including tax regulation tools. The objectives of the work are to assess the effectiveness of the anti – sanctions measures taken in terms of tax policy and to determine the directions for their improvement. It is established that as a result of a number of decisions taken under stressful conditions, the result they were aimed at has not been fully achieved, in particular from the regulation of the exchange rate difference as a component of the tax base. Additional opportunities have been identified to support taxpayers in difficult economic conditions through the use of existing instruments in terms of, for example, VAT regulation in cross-border transactions or the use of additional funds to minimize losses caused

© Гончаренко Л.И., 2023

by sanctions, as well as through the use of methods to solve new tasks to ensure tax revenues to the budgets of the budgetary system without increasing the tax burden on priority production. The measures of tax control over the use of tax breaks to prevent tax evasion in full are determined, *conclusions are drawn* that, despite the indirect nature of the impact of tax measures on business activity, they are able, together with other financial instruments, not only to support business activity, but also to develop it.

**Keywords:** sanctions restrictions; tax instruments; exchange rate difference; cross-border services; EAEU; tax base; VAT

**For citation:** Goncharenko L.I. Assessment of the application and the possibility of improving the effectiveness of anti-sanctions tax solutions in support of business. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2023;16(3):24-34. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-3-24-34

## ВВЕДЕНИЕ

Санкционные ограничения, применяемые в отношении Российской Федерации, не только не ослабевают, но имеют тенденцию к дальнейшему ужесточению. Многолетний опыт общения с англосаксами позволяет предположить, что Россия будет находиться под санкциями продолжительное время, что требует ее адаптации к ограничительным мерам, предпринимаемым странами Запада, т.е. «санкционной приспособленности». Цель санкций — ослабление России. Прямой и эффективный путь к ее достижению — воздействие на экономику как основополагающую систему обеспечения жизнедеятельности государства, которое может быть прямым и косвенным.

По объекту действия они могут быть:

- 1) *индивидуальными (персональными)* в отношении конкретных физических лиц;
- 2) *корпоративными (секторальными)*, вводящими ограничения в отношении отдельных секторов экономики и/или корпораций;
- 3) *государственными*, носящими общий характер и применяемыми ко всем субъектам страны.

Санкции, налагаемые в целом на государство, являются ограничениями прямого действия и имеют максимальный эффект. Индивидуальные санкции служат косвенными ограничениями и в зависимости от инвестиционного потенциала субъекта могут оказывать ощутимое влияние на экономику страны. Корпоративные и секторальные санкции относятся к косвенным ограничениям, но их применение к компаниям-монополистам может быть сопоставимо по воздействию с влиянием прямых санкций.

Предложенная нами классификация санкций является условной ввиду того, что секторальные санкции, увеличиваясь в количестве, начинают влиять не только на отдельные отрасли, но и на смежные сектора экономики, приближаясь по воздействию к государственным ограничениям.

Текущее налоговое законодательство запрещает как устанавливать особые (преференциальные) правила налогообложения на индивидуальной основе согласно абз. 2 п. 2 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), так и вводить в действие дискриминационные нормы в соответствии с абз. 1 п. 2 ст. 3 НК РФ. Обеспечение недискриминации по какому-либо признаку является одним из принципов демократического государства [1], наряду с соблюдением прав и свобод человека и гражданина и т.д. Применение внешних санкций к отдельным налогоплательщикам ставит их в неравное положение с другими лицами. Поэтому для компенсации санкционных ограничений в ситуации, кардинально отличной от нормальных условий хозяйственной деятельности, представляется оправданным применение мер налоговой политики, имеющих индивидуальный характер, при условии их закрепления в налоговом законодательстве.

Механизм экономических санкций прямого действия, налагаемых на государственном уровне и имеющих всеобщее влияние, заключается в ограничении:

- международных операций России, а именно: введение запретов на импорт в страны, присоединившиеся к санкциям (для обозначения такой совокупности стран сложился термин — недружественные страны); экспорт из недружественных стран; оказание определенных услуг;
- присутствия в России транснациональных корпораций (далее — ТНК) со штаб-квартирами в недружественных странах посредством прямых запретов определенных видов деятельности, а также политико-экономического давления на национальном и наднациональном уровнях.

В конечном счете вышеперечисленные меры направлены на сокращение доходов России от внешнеторговых операций и внутренних источников и существенно сужают возможности импорта технологий.

Для противодействия негативным последствиям вышеуказанных ограничений предпринимаемые меры со стороны России должны иметь противоположное санкциям целеполагание [2]. Требуется определенная трансформация налоговой политики в направлении сохранения в условиях санкционных ограничений на прежнем уровне и даже увеличения объемов налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы страны. Трансформация налоговой политики должна проходить комплексно, взвешенно, максимально отвечая на все вызовы времени [3; 4].

Результат такой трансформации зависит от оптимальности соотношения разнонаправленных исходных параметров (преквизитов) налоговой политики: обеспечение текущих налоговых поступлений в размере, отвечающем параметрам бюджета, для иждивения налогоплательщиков, с одной стороны, и достижения финансовой стабильности, инвестиционной привлекательности государства на следующих хозяйственных циклах, с другой стороны.

Несмотря на сложность выбора между текущим наполнением бюджета, но с последующим уменьшением в поступлениях, и обеспечением стабильности его наполнения на перспективу при текущем избыточном дефиците, следует применять второй способ, так как размеры потерь бюджета на отложенном горизонте времени будут масштабнее по причине разрушительного влияния на бизнес избыточного истощения финансов налогоплательщиков и эффекта цепной реакции в случае банкротства отдельных хозяйствующих субъектов, встроенных в производственно-сбытовые цепочки.

Таким образом, основополагающим направлением налоговой политики государства в условиях санкционных ограничений должна быть поддержка налогоплательщиков.

В *таблице* представлены налоговые меры, сгруппированные по направлениям регулирования, которые могут применяться в условиях санкционных ограничений для защиты экономики страны.

В условиях массового изменения правил, регулирующих хозяйственную деятельность, в направлении либерализации налоговой политики с целеполаганием на снижение государственных рисков недополучения налоговых доходов вследствие недобросовестного поведения налогоплательщиков должны приниматься меры, направленные на:

1) усиление транзакционного контроля, включая расширение номенклатуры прослеживаемости продукции, переход к обязательному электронно-

му документообороту (далее — ЭДО) в секторе B2B (от англ. *business-to-business* — «бизнес для бизнеса»), когда заказчиками и продавцами выступают юридические лица; встраивание операторов ЭДО в цепочку поставки релевантных данных из коммерческого ЭДО в информационную систему налоговых органов ПК АСК НДС в режиме реального времени; развитие трансграничного ЭДО на уровне ЕАЭС благодаря продвижению Россией процесса адаптации национальных систем ЭДО на наднациональном уровне;

2) переход на исчисление сумм причитающихся косвенных налогов с оборота в секторах B2B и B2C (*business-to-consumer* — «бизнес для потребителя», т.е. коммерческое взаимодействие бизнеса и частных лиц).

На перспективу целесообразно также сформулировать задачу вовлечения государства в такой переход на стадии изъятия НДС из сумм оплаты за реализованные товары, работы, услуги;

3) дальнейшее совершенствование технологий и правил налогового контроля в контексте клиентоцентричной, риск-ориентированной модели [7].

## ИНСТРУМЕНТЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

1. *Изменение правил учета курсовых разниц.* Значительные колебания курса рубля в начале 2022 г. стали причиной принятия мер поддержки налогоплательщиков в виде принятия особых правил признания курсовых разниц в 2022–2024 гг. Так, Федеральным законом от 26.03.2022 № 67-ФЗ в налоговое законодательство включена «отсрочка» признания «бумажной» прибыли, а именно: по положительным курсовым разницам с 2022 г., а по отрицательным курсовым разницам с 2023 г. предусмотрен учет разниц только по погашенным обязательствам.

Механизм применения модифицированных правил учета курсовых разниц на практике вызвал массу вопросов со стороны налогоплательщиков. Уточнение правил последовало в Федеральном законе от 19.12.2022 № 523-ФЗ, а также в комментариях к нему в письмах финансовых ведомств<sup>1</sup>. В результате последующих изменений и разъяснений «послабление» свелось к альтернативе между

<sup>1</sup> Письмо ФНС России от 07.10.2022 № СД-4-3/13426@, письмо ФНС России от 26.12.2022 № СД-4-3/17561@ «О направлении разъяснения Минфина России от 22 декабря 2022 года № 03-03-10/126074».

Таблица / Table

**Предложения по антисанкционным мерам и налоговым инструментам их реализации /  
Proposals on anti-sanction measures and tax instruments for their implementation**

| Направленность мер /<br>Direction of measures                                                                              | Инструменты (примеры) / Tools (examples)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Комментарии / Comments                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Меры, регулирующие прекращение бизнеса или передачу бизнеса / Measures governing business termination or business transfer | Освобождение от налогообложения вынужденно прекращенных обязательств (кредиторской задолженности);<br>льготное налогообложение прибыли, распределенной при прекращении деятельности предприятия, в случае ее реинвестирования;<br>предоставление отсрочки по уплате налога на прибыль организаций в случае выплаты доли (части доли) имуществом при выходе из общества;<br>налоговое регулирование налогообложения дисконта, примененного при продаже предприятия, у нового владельца предприятия;<br>совершенствование налоговых правил реализации предприятия как имущественного комплекса [5];<br>настройка законодательства о трансфертном ценообразовании                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Реализовано частично (Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ, Федеральный закон от 14.07.2022 № 323-ФЗ, Федеральный закон от 21.11.2022 № 443-ФЗ)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Меры, регулирующие ведение деятельности в условиях санкций / Measures regulating the conduct of activities under sanctions | Упрощение получения отсрочки по уплате налогов;<br>мораторий на повышение налоговых ставок на каждый текущий и следующий за ним календарный год;<br>возможность смены способа уплаты налога на прибыль организаций в течение года;<br>возможность изменения налоговой политики предприятий в течение года;<br>снижение размера пени как способа исполнения обязательств перед бюджетом;<br>снижение налоговых санкций в случае прямой связи налогового правонарушения с внешними санкциями;<br>введение уведомительного порядка отложенного представления налоговой отчетности на срок до одного месяца при условии своевременной уплаты налога (в условиях введения механизма единого налогового счета дополнительно должно быть представлено уведомление по налогу/налогам);<br>снятие ограничений по сумме убытка прошлых лет, уменьшающей налоговую базу по налогу на прибыль в текущем году (но с введением ограничения на убытки присоединенных предприятий);<br>совершенствование механизма инвестиционного налогового вычета, расширение его географии;<br>освобождение от налогообложения доли от части прибыли, направленной на инвестиции в приоритетные отрасли (целевое инвестирование);<br>исключение из-под налогообложения отдельных видов доходов, связанных с санкционным периодом, согласно перечню Правительства РФ;<br>возможность применения повышающих коэффициентов при начислении амортизации [7];<br>отмена уплаты НДС с поступивших авансов;<br>расширение перечня социально-значимых товаров, облагаемых по сниженной ставке, а также перечня товаров, работ, услуг, освобождаемых от НДС;<br>увеличение стоимостного критерия, позволяющего применять освобождение от выполнения обязанностей по НДС согласно ст. 145 НК РФ;<br>совершенствование правил налогообложения при переходе со спецрежимов на общую систему налогообложения и обратно;<br>пересмотр подходов к необоснованному преследованию компаний по вмененному дроблению бизнеса, формулирование четких критериев дробления;<br>ограничение на применение санкций в случае неисполнения обязанностей налогоплательщиков, выполнение которых невозможно (затруднено) в условиях санкций, в т.ч. освобождение от штрафа контролирующей компании, направившей письменный отказ контролируемой иностранной компании предоставить отчетность;<br>увеличение размера социального, имущественного и инвестиционного налогового вычетов для целей исчисления НДФЛ;<br>введение необлагаемого минимума по НДФЛ, соответствующего прожиточному минимуму;<br>отмена включения в налогооблагаемый доход физлиц суммы банковских процентов, полученных физическими лицами от сбережений, превышающих 1 млн руб. | Налоговая политика в отношении активных налогоплательщиков должна быть нейтральной, независимой от происхождения капитала, корпоративной структуры. Какое-либо «угнетение» мерами налоговой политики компаний, имеющих отношение через структуру участия к недружественным странам, недопустимо, так же как как недопустимо применение преференциального подхода к бизнесу, инвестируемому дружественными странами. Если налогоплательщик продолжает в этих условиях работать, уплачивает законно установленные налоги, то его обязательства считаются полностью исполненными. Более того, следует признать, что компании, происходящие из недружественных стран, но продолжающие работу в России, находятся под двойным давлением вследствие усложнения ведения бизнеса в России и давления, которое оказывается на такие компании в странах присутствия штаб-квартир ТНК.<br>Таким образом, меры поддержки для компаний с российским и иностранным капиталом должны быть едиными |

Окончание таблицы / Table (continued)

| Направленность мер / Direction of measures                                           | Инструменты (примеры) / Tools (examples)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Комментарии / Comments                                                                                                                                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Меры, стимулирующие возврат компаний / Measures to encourage the return of companies | Упрощение правил редомициляции, расширение территорий для «прописки» компаний по сценарию редомициляции;<br>введение механизма приостановления деятельности на определенный (неопределенный) период для компаний, не имеющих долгов с одновременным приостановлением обязанностей подачи отчетности;<br>прекращение налоговых обязательств по долгам «переехавших» компаний в размере уставного капитала вновь образованных этими же учредителями в Российской Федерации компаний аналогичного профиля;<br>периодическое проведение амнистии капиталов;<br>увеличение количества соглашений об избежании двойного налогообложения | На данный момент редомициляция предусмотрена только в отношении двух территорий — на острове Русский во Владивостоке и на острове Октябрьский в Калининграде |

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

сальдированием нереализованных отрицательных разниц с положительными или к отказу от применения особых правил. Принятие такой нормы вместо меры поддержки создало для налогоплательщиков дополнительные сложности, заключающиеся в неопределенности возможности ее применения и возникновении необходимости в пересмотре обязательств и передаче деклараций после появления официальных разъяснений, а также, по сути, в конечном виде эта мера не предоставляла для налогоплательщиков каких-либо преимуществ.

2. *Введение повышенных таможенных пошлин.* Из-за того, что согласно современной классификации налогов таможенные пошлины в НК РФ не включены, данная норма не входит формально в арсенал налогового инструментария, но тем не менее она оказывает непосредственное влияние на налоговые поступления. Постановлением Правительства РФ от 07.12.2022 № 2240 вводятся до конца 2023 г. пошлины в размере 35% в отношении отдельной парфюмерно-косметической продукции и товаров бытовой химии из США, Канады, Великобритании, Австралии, Новой Зеландии и Польши. В условиях Таможенного союза в рамках ЕАЭС странами-участницами применяются единые тарифные ставки. В связи с этим одностороннее введение Россией ставки 35% на товары бытовой химии и парфюмерно-косметическую продукцию представляется нецелесообразным, поскольку такое ограничение легко преодолевается путем перенаправления цепочки поставок через страну ЕАЭС, где будет взиматься таможенная пошлина по стандартной для ЕАЭС ставке (6,5%) с последующим беспошлинным ввозом товаров в Россию. В результате перенаправления потока и оседания части маржи в странах ЕАЭС Россия не получит дополнительно-

го дохода в виде пошлин, потеряет часть прямых налогов. О том, что процесс перенаправления бизнеса и логистических цепочек уже происходит, свидетельствуют следующие данные: ВВП по Армении увеличился 2022 г. на 10%, по Казахстану — более 3%, внешнеторговый оборот в 2022 г. по Армении составил более 75%, по Казахстану — более 33%<sup>2</sup>. Кроме того, Россия полностью лишится доходов от потоков товаров, предназначенных для других стран — членов ЕАЭС, логистика которых прежде осуществлялась через Россию. При этом аргументация Минпромторга России о том, что мощности российских предприятий перекрывают импорт из предложенного перечня товаров недружественных стран в шесть раз — по шампуням, в три раза — по средствам для волос, в восемь раз — по средствам для чистки зубов, в шесть раз — по дезодорантам и антиперспирантам, в 20 раз — по ароматизаторам, в 62 раза — по моющим средствам<sup>3</sup>, не состоятельна, так как ограниченный к ввозу сегмент брендов относится к узкой нише товаров премиум-класса, следовательно, снабжение рынка России такими товарами продолжится, но через страны ЕАЭС.

3. *Отказ от повышенной ставки НДС, равной 30%, для работников российских предприятий, работающих дистанционно.* Порядок налогообложения россиян, работающих дистанционно на российские предприятия, был на повестке дня

<sup>2</sup> Armenia gets highest growth projection by World Bank among European, Central Asian countries. URL: <https://armenpress.am/eng/news/1101415.html>. URL: <https://kapital.kz/economic/111986/rost-ekonomiki-v-2022-godu-sostavil-3-1.html>.

<sup>3</sup> Российская Федерация ввела 35%-ные пошлины на импорт парфюмерии и косметики из ряда недружественных стран. URL: <https://www.interfax.ru/russia/876270>.

обсуждений ученых и практиков всю вторую половину 2022 г., став примером более взвешенного подхода к разработке налогового инструментария. Ставка НДС в 30% привела бы в случае ее введения к оттоку ценных кадров (в том числе IT-специалистов) из российских предприятий, так как по истечении 180 дней сотрудники, работающие на Россию из-за рубежа, недополучали бы чистый доход после уплаты НДС в размере 17%, что, вероятно, побудило бы многих работников заменить отечественного работодателя на иностранного нанимателя рабочей силы. Дискуссия вокруг проектируемой нормы была спровоцирована депутатскими запросами и протекала сложно. На момент написания статьи повышенная ставка в 30% в отношении лиц, работающих дистанционно из-за границы, не введена. Представляется, что в данном случае все же учтен весь комплекс эффектов от возможного повышения ставки НДС: уход из российских компаний ценных сотрудников, сужение налоговой базы по НДС, страховым взносам, срыв (заморозка) важных проектов, последующее недополучение выручки, сужение налоговой базы по НДС, налогу на прибыль организаций. «Для нас ключевая цель — сохранить, не преумножить, не увеличить, а сохранить налоговую базу для субъектов Российской Федерации», — сказал замглавы Минфина России А.В. Сазанов<sup>4</sup>.

Проведенный экспресс-анализ трех антисанкционных норм продемонстрировал подходы «как не надо делать» и «как надо делать», что также позволит сформулировать принципы, которым должна следовать налоговая политика государства в условиях санкционных ограничений, и подходы к разработке налоговых мер противодействия экономическим санкциям.

4. *Поддержка внешнеэкономической деятельности.* Ввиду того что поддержка внешнеэкономической деятельности является источником дополнительных доходов для государства, служит стимулом к внутреннему развитию и каналом поступления технологий, она продолжает осуществляться на уровне налогового законодательства благодаря реализации в налоговой политике принципа страны назначения: ставка, равная нулю процентов, по косвенным налогам на экспорт; нейтральный эффект

при импорте товаров (полный вычет исчисленных при ввозе косвенных налогов). В части налогового инструментария антисанкционной направленности вопрос состоит в экономической (в отличие от политической) целесообразности ограничений внешнеэкономических операций, вводимых Россией.

Ограничение внешнеэкономической деятельности санкциями, вводимыми странами Запада, не должно усугубляться встречным лимитированием собственных экспортно-импортных операций. Так, ограничение недопустимо для импорта сырья, материалов, оборудования, являющихся хотя и материальным обеспечением внутренней производственной базы, но обеспечивающих приток технологий. Такое ограничение может иметь только негативный эффект для экономики страны. Ограничения (через запрет, квотирование, повышение ставок) импорта готовой продукции, предназначенной для потребления населением, могут быть оправданы при условии полной замены аналогичными товарами внутреннего производства с аналогичным качеством и потребительскими свойствами.

Ограничения на импорт любых товаров за счет повышения ввозных таможенных пошлин нецелесообразны, так как в условиях Таможенного союза в рамках ЕАЭС, предполагающего единые тарифные ставки, такое ограничение преодолевается путем перенаправления цепочки поставки через страны ЕАЭС.

Налоговый инструментарий сдерживания импорта мог бы включать запрет на вычет полностью или частично уплаченных косвенных налогов, что выглядит умозрительной мерой. Представляются более уместными для этих целей иные, помимо налоговых, инструменты экономической политики при условии их целесообразности.

Ограничение собственного экспорта также нецелесообразно. Однако оно может быть принято по политическим соображениям в противовес экономическим интересам. Теоретически налоговый инструментарий сдерживания экспорта может включать ограничение (полное или частичное) вычета входного НДС, относящегося к товарам (работам, услугам), направляемым на экспорт. Такой подход к налоговому регулированию собственного экспорта практикует КНР<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Минфин отказался от идеи ввести 30% НДС для нерезидентов на удаленке. URL: <https://www.interfax.ru/russia/885087>.

<sup>5</sup> Применение НДС при экспорте в Китае в целом соответствует международным подходам и российскому законодательству по НДС, а именно: применяется принцип страны назначения, в соответствии с которым НДС от стоимости

С учетом того, что каждая страна заинтересована в положительном торговом балансе, приоритетной задачей санкционной экономики должно быть стимулирование экспорта. В случае прямых запретов на ввоз определенных товаров из России возможны альтернативные варианты построения логистических цепочек, формально не нарушающих санкции. При этом востребованной может быть операция реализации российской компанией товаров (речь может идти о сырье, материалах, оборудовании, готовой продукции) не на территории Российской Федерации. Такие операции, называемые транзитной торговлей, давно и широко применяются в трансграничных и локальных операциях и ранее обуславливались необходимостью оптимизации логистики как для обеспечения более низкой стоимости поставки товаров, так и для сокращения времени поставки, а также замены традиционных линий поставки в процессе смены поставщиков. Помимо ускорения и экономии, трансформация снабжения из традиционных в транзитные поставки позволяет устранять искусственные санкционные барьеры [8].

Следующей мерой антисанкционной политики может быть *ограничение на оказание трансграничных*

реализованной продукции не уплачивается (применяется ставка 0%), предоставляется вычет входного НДС; право применения ставки 0 процентов подтверждается документами. В то же время китайский «экспортный НДС» имеет специфику, связанную с порядком предоставления вычета по налогу (VAT rebates). Так, вычет НДС исчисляется на основе специальной ставки возмещения (VAT rebates rates). Ставки устанавливаются на законодательной основе в зависимости от видов товаров, определяемых кодом товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности (HTS codes). В результате применения ставки возмещения сумма НДС, разрешенная к вычету, будет меньше или равна сумме входного НДС, предъявленного поставщиками ресурсов, использованных в экспортной деятельности. Иными словами, входной НДС по экспортной деятельности подлежит вычету полностью или частично в зависимости от вида экспортируемого товара. Стандартная ставка НДС в Китае по состоянию на 2022 г. составляла 13%. Если ставка VAT rebates rates установлена на уровне 13%, то весь входной НДС подлежит вычету, если VAT rebates rates меньше 13%, то входной НДС подлежит вычету частично, невозмещенная часть налога остается в стоимости ресурса, оказывая влияние на стоимость, по которой товар будет поставлен на внешний рынок. Налоговое бюро Китая утверждает таблицы со ставками VAT rebates rates. URL: <https://www.vatupdate.com/2021/08/06/china-cancels-export-tax-rebates-for-certain-iron-and-steel-products>; URL: <https://www.dezshira.com/library/qa/vat-reforms-china-announcement-39.html>; URL: <https://www.china-briefing.com/news/import-export-taxes-and-duties-in-china-2022>.

услуг. Однако оказание каких-либо услуг российскими компаниями для зарубежных заказчиков, напротив, должно всячески стимулироваться, так как оно является источником дополнительных доходов как налогоплательщиков, так и государства. На данный момент налоговых барьеров для этого нет, последний из них был устранен введением концепции «экспорта услуг» с 1 июля 2019 г., что позволило при оказании услуг, местом реализации которых территория Российской Федерации не признается, в полной сумме принимать к вычету входной НДС.

Более сложным является вопрос о приобретении услуг российскими заказчиками от иностранных компаний. Во многих случаях такие услуги обособлены и являются источником ценной информации, технологий, программного обеспечения. В то же время не исключено использование договоров на оказание услуг в качестве способа вывода денег за рубеж, что стало особенно актуальным в условиях ограничений, введенных валютным законодательством Российской Федерации с начала применения санкций против нашей страны.

Универсальный налоговый инструмент ограничения приобретения услуг от иностранных лиц, введенный в Республике Казахстан с 1 января 2023 г., предполагает:

1) запрет на признание в расходах, учитываемых для целей исчисления корпоративного подоходного налога (далее — КПН), затрат по приобретению у нерезидента — взаимосвязанной стороны управленческих, консультационных, консалтинговых, аудиторских, дизайнерских, юридических, бухгалтерских, адвокатских, рекламных, маркетинговых, франчайзинговых, финансовых (за исключением расходов по уплате процентов), инжиниринговых, агентских услуг, роялти, прав на использование объектов интеллектуальной собственности;

2) право на уменьшение налоговой базы по КПН в сумме затрат по приобретению у нерезидента — взаимосвязанной стороны вышеперечисленных услуг в размере общей суммы, не превышающей 3% налоговой базы по КПН<sup>6</sup>.

Представляется, что такая норма не оправдана для казахской стороны, так как такое ограничение препятствует притоку технологий в страну, приносит больше вреда для инновационного развития государства, чем пользы для бюджета. В то же время для

<sup>6</sup> Закон Республики Казахстан от 11.07.2022 № 135-VII.

санкционной российской экономики такая норма на временной основе в период «бегства» бизнеса из-за санкций может быть применена. Возможно введение ограничения на признание в расходах стоимости внутригрупповых услуг. При этом это ограничение должно зависеть от размера одного из объемных показателей, например размера выручки или расходов. Казахский вариант установления норматива в процентах от налоговой базы не соответствует международной практике налогового нормирования и является функцией двух переменных (выручки и расходов), не поддается точному прогнозированию и неоправданно усугубляет финансовое положение налогоплательщиков при получении убытков. В случае планирования такой нормы в рамках российского налогового законодательства может быть предложено установление норматива в размере, например, 10% от выручки за период. При этом следует учитывать, что большинство ТНК продолжают работать в России<sup>7</sup>, производя товары под известными торговыми марками, что предполагает уплату лицензионных платежей. С учетом рыночного уровня лицензионных платежей размер норматива не может быть ниже 5% от выручки. В то же время, исходя из соображений приоритетности поддержки налогоплательщиков, введение такой нормы должно быть крайней мерой, а лучше не рассматривать такое ограничение в качестве приемлемой меры ввиду того, что оно может негативно влиять на добросовестных налогоплательщиков, продолжающих бизнес в условиях санкционной западной агрессии. Внутригрупповые услуги и прежде находились под пристальным вниманием налоговых органов в результате применения детального подхода к контролю таких сделок<sup>8</sup>. Следует продолжить использование этого подхода в текущих реалиях, оценивая такого рода сделки на индивидуальной основе (*case-by-case*). Дополни-

тельной контрольной точкой при проверках (проводимых в том числе в рамках предпроверочного анализа) может стать существенный рост статьи расходов, включающей внутригрупповые услуги, по сравнению с предыдущим годом (одного–трех лет). Рост более чем на 10% (иной фиксированный процент, либо процент инфляции, либо процент обесценения локальной валюты) может служить индикатором намерений вывода денег и/или подмены выплаты дивидендов завышением стоимости услуг. В этом случае дополнительно к ограничениям по валютному законодательству можно ввести ограничение по признанию в расходах стоимости таких услуг в пределах суммы расходов прошлых периодов, увеличенных на определенный процент (см. выше). При этом превышение будет приравниваться к дивидендам и соответствующим образом облагаться. Инструментарий (в части переквалификации) в целом будет фактически идентичен нормированию, предусмотренному ст. 269 НК РФ, по контролируемой задолженности.

Учитывая предложение о возможной переквалификации избыточной стоимости внутригрупповых услуг в дивиденды, уместно обратить внимание на то, что в отношении выплат дивидендов иностранным учредителям в 2022 г. введены ограничения на уровне валютного законодательства, а также Указов Президента Российской Федерации. С точки зрения налоговой политики суммы, классифицируемые в качестве дивидендов, наиболее предпочтительны для наполнения бюджета: они выплачиваются за счет прибыли, являются объектом налога, удерживаемого из источников в Российской Федерации. В свете денонасации налоговых соглашений налог у источника будет уплачиваться по ставке 15%. Поэтому ограничение выплаты дивидендов можно не вводить.

5. *Предпочтительное изменение ставок налогообложения по сравнению с трансформацией налоговой базы.* Ситуация с реформатированием правил обложения курсовых разниц как негативный пример и с фиксацией ставки НДФЛ в отношении доходов сотрудников, работающих дистанционно из-за рубежа на Россию за пределами 180-дневного периода, как положительный пример проработанности норм налогового законодательства позволяют сформулировать принципы, которые должны соблюдаться при разработке мер поддержки: комплексный подход при ее разработке, взаимосвязанный учет всех последствий ее введения. При этом следует

<sup>7</sup> По данным исследования Университета St. Gallen (источник: URL: — [https://urldefense.com/v3/\\_https://x-1648824024967138.link.sendsay.ru/x\\_1648824024967138/1106,=01IHrll-dgxcQGM9kcN8q-A/140,74976,1504,?aHR0cDovL3BhcGVycy5zc3JuLmNvbS9zb2wzL3BhcGVycy5jZm0\\*YWJzdHJhY3RfaWQ9NDMyMjUwMg==\\_&Lw!!NgSi4SaN6ydtRVQ-!2Vi36CMI7xnd-9WIq8sdQTJPUKQbq20WfV8gOOGQOJXy7sxWHnOas0H8SVec0r9mr2XEv1sQqNTbKnTQ-pM\\$](https://urldefense.com/v3/_https://x-1648824024967138.link.sendsay.ru/x_1648824024967138/1106,=01IHrll-dgxcQGM9kcN8q-A/140,74976,1504,?aHR0cDovL3BhcGVycy5zc3JuLmNvbS9zb2wzL3BhcGVycy5jZm0*YWJzdHJhY3RfaWQ9NDMyMjUwMg==_&Lw!!NgSi4SaN6ydtRVQ-!2Vi36CMI7xnd-9WIq8sdQTJPUKQbq20WfV8gOOGQOJXy7sxWHnOas0H8SVec0r9mr2XEv1sQqNTbKnTQ-pM$)). По состоянию на конец 2022 г. только 9% западных компаний покинули Россию.

<sup>8</sup> Письмо ФНС России от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@ «Об отдельных вопросах налогообложения внутригрупповых услуг»; письмо ФНС России от 12.02.2021 № ШЮ-4-13/1749@ «Об отдельных вопросах налогообложения внутригрупповых услуг (акционерная деятельность)».

отказаться от спонтанного изменения правил налогового учета сложных элементов расходных (доходных) статей, что стало очевидным на примере эволюционирования нормы о курсовых разницах в 2022 г. Несмотря на долговременный характер санкций, но с учетом их дискретности (рано или поздно они будут отменены), налоговый инструментарий должен как легко вводиться, так же легко отменяться. В связи с этим в качестве налогового инструментария должны приниматься меры, реализация которых на практике является простой, понятной, не требующей переходного периода в момент их введения или отмены в условиях стабилизации экономики. Поэтому предпочтительным является принятие мер, прямо влияющих на финансовое положение налогоплательщиков, либо на их поведение посредством изменения ставок налогообложения.

Универсальным налоговым инструментом может быть механизм применения расчетной ставки по налогу на прибыль организаций, предполагающий применение понижающего коэффициента к основной ставке по этому налогу при условии отрицательного индекса роста прибыли по сравнению с предыдущим годом (последовательности нескольких предыдущих лет). Коэффициент должен зависеть от процента снижения рентабельности.

Такой механизм позволит на ретроспективной основе, когда фактические результаты деятельности предприятия однозначно определены, регулировать простым способом его налоговую нагрузку для целей частичного нивелирования отрицательного влияния санкций на деятельность предприятия и его финансовые результаты. Стоит также отметить, что даже небольшая экономия на налоге на прибыль организаций за счет минимальных возможных значений коэффициента будет иметь положительный моральный эффект для налогоплательщиков.

6. *Дополнительная балансировка ставки налогообложения прибыли в случае получения конъюнктурной сверхприбыли.* Вводимые экономические санкции не всегда соответствуют прогнозным сценариям ввиду следующих обстоятельств:

- инструментарий реализации санкций зачастую уникален, не имеет апробации, в связи с чем побочные эффекты от их применения подчас непредсказуемы, иногда разнонаправлены по отношению к основной цели их введения;

- противодействующее влияние на эффективность ограничений оказывает внутренняя экономическая политика государства, находящегося под санкционным давлением, а взаимодействие санкций и противодействия внутренней экономической политики государства усиливают непредсказуемость эффектов санкций для экономики;

- одновременное применение большого количества санкций без их систематизации также создает дополнительный «шумовой» эффект как результат сочетания (несочетания) отдельных санкций.

Результатом разбалансированности экономики под воздействием избыточного количества несистематизированных санкций и принятия внутренних мер их сдерживания может быть появление сверхприбыли у некоторых налогоплательщиков в отдельных сферах деятельности. Так, по результатам 2022 г. у многих компаний произошел рост прибыли. Согласно данным Росстата в первом полугодии 2022 г. российские предприятия получили сальдированную прибыль в размере 16,6 трлн руб. — на 32% больше, чем за тот же период 2021 г., когда она равнялась 29,65 трлн руб. — в 2,6 раза больше, чем в 2020 г.<sup>9</sup>

Информация о заработанных сверхприбылях была сопоставлена с анализом результатов бюджетного исполнения за январь 2023 г., когда уже за первый месяц года было «выбрано» более 60% запланированного бюджетного дефицита на год, что обусловило возникновение идеи об изъятии сверхприбыли в бюджет для покрытия сверхпланового дефицита. Варианты формы изъятий могут быть различными:

- 1) не делать ничего, учитывая, что дополнительные поступления по налогу на прибыль организаций будут произведены от возросшей налоговой базы после сдачи деклараций за 2022 г. в марте 2023 г. При этом свободные денежные средства налогоплательщиков от сверхдоходов могут быть реинвестированы, что поспособствует расширению налоговых баз в перспективе;

- 2) изъять сверхприбыль от конъюнктурных доходов в виде добровольного взноса с крупного бизнеса. Однако механизм сбора вызвал много вопросов со стороны бизнес-сообщества;

<sup>9</sup> Минфин России хочет собрать с бизнеса 300 млрд руб. из прибыли за 2021–2022 гг. URL: <https://www.interfax.ru/business/886646>.

3) ввести сбор (так называемый *windfall tax*) в НК РФ с прироста финансового результата по сравнению с предшествующими периодами (рассматриваются 2022 и 2021 гг. по сравнению с 2019 и 2020 гг.).

Предполагается, что сбор не коснется ТЭК, где «регулировка» произведена за счет НДС, а также малых предприятий.

В целом такая инициатива оправдана, механизм третьего варианта отличается правовой определенностью в отличие от второго варианта. Однако такая балансировка представляется односторонней. Учитывая, что имеются предприятия, которые пострадали от санкций, недополучили прибыли, норма выглядела бы справедливой, если бы механизм изъятия сверхприбыли был дополнен механизмом корректировки в случае недополученной прибыли (см. описание выше). Такой универсальный механизм может быть введен в НК РФ в виде санкционного коэффициента к ставке налога на прибыль организаций с учетом следующих параметров:

- санкционный коэффициент вводится на период действия санкций как компенсирующая и временная мера;
- коэффициент может принимать положительное и отрицательное значения;

- основанием применения коэффициента является существенное отклонение рентабельности отчетного года по сравнению с предшествующими периодами в большую или меньшую сторону;

- величина коэффициента должна зависеть от размера отклонения.

Учитывая механизм расчета налога на прибыль организаций, предполагающий уплату налога в конце года и уплату промежуточных авансовых платежей, такой коэффициент может быть применен только при расчете суммы налога по итогам года.

Предложенный механизм позволит балансировать результаты компаний ретроспективно в зависимости от фактического влияния санкций, не затрагивая налоговую базу, что будет способствовать обеспечению стабильности налогообложения, а также иметь позитивный моральный эффект для налогоплательщиков.

Вместе с тем следует исключить вероятность поведения налогоплательщиков, стремящихся выйти на отрицательные коэффициенты за счет агрессивного завышения затрат. В частности, можно предусмотреть дополнительные условия применения понижающего коэффициента, а именно ограничение процентом инфляции за истекший год, ростом заработной платы, расходов на внутригрупповые услуги.

## БЛАГОДАРНОСТИ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных в 2023 г. за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета.

## ACKNOWLEDGEMENTS

The article was prepared based on the results of research carried out in 2023 at the expense of budgetary funds under the state assignment of the Financial University.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б., Агарков Г.А., и др. Налоговые реформы. Теория и практика. Монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2010:10–11.
2. Пансков В.Г. Современные проблемы теории и практики налогообложения. Монография. М.: Центр-каталог; 2023: 63.
3. Эскиндаров М.А., Масленников В.В., Абрамова М.А. и др. Финансы России в условиях социально-экономических трансформаций. Монография. М.: Прометей; 2022:454–456.
4. Stroeve P.V., Fattakhov R.V., Pivovarova O.V., Orlov S.L., Advokatova A.S. Taxation transformation under the influence of industry 4.0. *International Journal of Advanced Computer Science and Applications*. 2022;13(9):910–915.
5. Акулов А.Я., Хоружий В.И., Клычова А.С. Анализ действующего организационного механизма государственного регулирования процессов банкротства юридических лиц, *Вестник Казанского государственного аграрного университета*. 2022;67(3):106–115.
6. Пансков В.Г. Изменение приоритетов в распределении налоговой нагрузки как условие обеспечения перехода к опережающему развитию. *Экономика. Налоги. Право*. 2023;16(1):141–142.

7. Адвокатова А. С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков: Монография. М.: Русайнс; 2020:190.
8. Шаталов С. Д. Вишневская Н. Г. НДС в трансграничных операциях стран ЕАЭС: к гармонизации законодательства стран-членов. *Финансы*. 2022;(9):38–42.

## REFERENCES

1. Maiburov I. A., Ivanov Yu. B., Agarkov G. A. and others. Tax reforms. Theory and practice. Monograph. Moscow: Unity-Dana; 2010:10–11. (In Russ.).
2. Panskov V. G. Modern problems of theory and practice of taxation. Monograph. Moscow: Tsentrkatalog; 2023:63. (In Russ.).
3. Eskindarov M. A., Maslennikov V. V., Abramova M. A., and others. Finances of Russia in the conditions of socio-economic transformations. Monograph. Moscow: Prometheus; 2022:454–456. (In Russ.).
4. Stroeve P. V., Fattakhov R. V., Pivovarov O. V., Orlov S. L., Advokatova A. S. Taxation transformation under the influence of industry 4.0. *International Journal of Advanced Computer Science and Applications*. 2022;13(9):910–915.
5. Akulov A. Ya., Khoruzhy V. I., Klychova A. S. Analysis of the current organizational mechanism of state regulation of the processes of bankruptcy of legal entities. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of the Kazan State Agrarian University*. 2022;67(3):106–115. (In Russ.).
6. Panskov V. G. Changing priorities in the distribution of the tax burden as a condition for ensuring the transition to advanced development. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2023;16(1):41–142. (In Russ.).
7. Advokatova A. S. Tax control in the context of modification of relations between tax authorities and taxpayers. Monograph. Moscow: Rusajns; 2020:190. (In Russ.).
8. Shatalov S. D. Vishnevskaya N. G. VAT in cross-border transactions of the EAEU countries: towards the harmonization of the legislation of the member countries. *Finansy = Finance*. 2022;(9):38–42. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Любовь Ивановна Гончаренко** — доктор экономических наук, профессор, научный руководитель департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

**Lubov I. Goncharenko** — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Scientific Director of the Department of Taxes and Tax Administration Faculty of Tax, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

L.Goncharenko@fa.ru

<https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила 01.03.2023; принята к публикации 20.05.2023.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was received 01.03.2023; accepted for publication 20.05.2023.*

*The author read and approved the final version of the manuscript.*