

DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-2-128-136
УДК 336.22(045)
JEL E62, H22

Налогообложение курсовых разниц как мера антикризисной финансовой поддержки предприятий в Российской Федерации

Т.Н. Бурделова, Д.В. Рудаков
Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Предмет исследования — финансовая поддержка бизнеса посредством внесения изменений в правила налогообложения курсовых разниц по валютным обязательствам и правам требования в Российской Федерации. *Цель работы* — выявление воздействия изменения правил налогообложения курсовых разниц по валютным обязательствам и правам требования в Российской Федерации в 2022 г. и на период 2023–2024 гг. на налоговые обязательства компаний. Установлено, что новый порядок налогообложения курсовых разниц, введенный Федеральным законом от 26.03.2022 № 67-ФЗ и уточненный Федеральным законом от 19.12.2022 № 523-ФЗ, значительно отличается от оставшегося неизменным порядка бухгалтерского учета. Выявлено неоднозначное влияние нового порядка налогообложения курсовых разниц на отдельные категории налогоплательщиков, налоговые обязательства которых могут существенно увеличиться. Установлены обстоятельства, при которых положение налогоплательщика может ухудшиться в результате установления нового порядка налогообложения курсовых разниц. Выявлены недостаточно проработанные нормы нового порядка налогообложения курсовых разниц (новация валютных обязательств и прав требования, доработка учетных систем, перенос на будущие убытков от курсовых разниц). В статье *сделан вывод* о необходимости существенной доработки законодательства в части правил налогообложения курсовых разниц на период 2023–2024 гг.

Ключевые слова: государственные финансы; налог на прибыль организаций; финансовая поддержка предприятий; курсовые разницы; фискальная политика

Для цитирования: Бурделова Т.Н., Рудаков Д.В. Налогообложение курсовых разниц как мера антикризисной финансовой поддержки предприятий в Российской Федерации. *Экономика. Налоги. Право.* 2023;16(2):128-136. DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-2-128-136

ORIGINAL PAPER

Taxation of Exchange Rate Differences as a Measure of Anti-Crisis Financial Support for Enterprises in the Russian Federation

T.N. Burdelova, D.V. Rudakov
Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The subject of the study is financial support for business through amendments to the rules for taxation of exchange rate differences on foreign exchange obligations and foreign exchange claims in the Russian Federation. *The purpose of the work* is to identify the impact of changes in the rules of taxation of exchange rate differences on foreign exchange obligations and foreign exchange claims in the Russian Federation in 2022 and for the period 2023–2024 on the tax liabilities of companies. It is established that the new procedure for the taxation of exchange differences, introduced by Federal Law No. 67-FZ of 26.03.2022 and clarified by Federal Law No. 523-FZ of 19.12.2022, differs significantly from the unchanged accounting procedure. The ambiguous influence of the new order of taxation of exchange differences on certain categories of taxpayers, whose tax liabilities may increase significantly, has been revealed. The circumstances under which the taxpayer's position may worsen as a result of the new procedure for taxation of exchange differences have been established. Insufficiently elaborated norms of the new procedure for taxation of exchange differences have

been established (novation of foreign exchange obligations and claims, revision of accounting systems, transfer of losses from exchange differences to future tax periods).

The article concludes that it is necessary to significantly refine the legislation regarding the rules of taxation of exchange differences for the period 2023–2024.

Keywords: public finance; corporate income tax; financial support for enterprises; exchange rate differences; fiscal policy

For citation: Burdelova T.N., Rudakov D.V. Taxation of exchange rate differences as a measure of anti-crisis financial support for enterprises in the Russian Federation. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2023;16(2):128-136. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-2-128-136

ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ КУРСОВЫХ РАЗНИЦ, ПРОИЗОШЕДШИЕ В 2022 Г.

На протяжении существования современной российской налоговой системы вплоть до начала 2022 г. курсовые разницы, под которыми понимаются разницы между рублевой оценкой стоимости обязательств в иностранной валюте, рассчитанной по курсу Банка России на дату исполнения обязательств по оплате, и рублевой оценкой этого обязательства, рассчитанной по курсу ЦБ РФ на дату его принятия к бухгалтерскому учету в отчетном периоде, учитывались предприятиями, находящимися на общей системе налогообложения, в налоговых целях по правилам бухгалтерского учета. В результате как реализованные, так и нереализованные курсовые доходы облагались налогами, а курсовые убытки принимались к налоговому вычету в момент их возникновения в бухгалтерском учете. При этом предприятия-налогоплательщики должны были рассчитывать нереализованные курсовые разницы по еще непогашенным валютным обязательствам или правам требования ежемесячно, исходя из установленного ЦБ РФ курса валюты на начало и конец месяца. Соответственно в отношении реализованных разниц по погашенным или прекращенным валютным обязательствам или правам требования вместо курса на конец месяца применялся курс на дату погашения (прекращения) обязательства. Поэтому несмотря на то, что положительные курсовые разницы за каждый месяц увеличивали налоговую базу, а отрицательные — уменьшали, т.е. были разнонаправленными, налогообложению фактически подлежала в каждом отчетном и налоговом периоде только чистая разница между положительными и отрицательными разницами (без их разделения на реализованные и нереализованные разницы). Временных разниц между бухгалтерским и нало-

говым учетом в отношении курсовых разниц не возникало.

Все вышеприведенное не касается организаций, которые находятся на упрощенной системе налогообложения, так как согласно п. 5 ст. 346.17 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) они не рассчитывают курсовые разницы по активам и обязательствам, выраженным в иностранной валюте [1].

Федеральным законом от 26.03.2022 № 67-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — Закон № 67-ФЗ) и Федеральным законом от 19.12.2022 № 523-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — Закон № 523-ФЗ) порядок налогового учета курсовых разниц по валютным обязательствам и правам требования (включая валютные депозиты в банках) был изменен, не затронув при этом правила налогообложения курсовых разниц по валютным активам (например, по остаткам средств на валютных счетах правила налогообложения курсовых разниц остались такими же, как в 2021 г.). Новый порядок налогообложения курсовых разниц значительно отличается от оставшегося неизменным порядка их бухгалтерского учета. Фактически Закон № 67-ФЗ установил разные правила налогообложения для трех разных отрезков времени:

1) в 2022 г. согласно пп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ рассчитанные ежемесячно отрицательные курсовые разницы продолжали приниматься к налоговому вычету «по-старому», а рассчитанные ежемесячно положительные курсовые разницы по валютным обязательствам и правам требования (включая валютные депозиты в банках, за исключением авансов) согласно внесенному в марте 2022 г. новому

подпункту 7.1 п. 4 ст. 271 НК РФ включались в налоговую базу только на дату погашения (прекращения) соответствующего валютного обязательства или права требования (депозита). Иными словами, нереализованные положительные разницы не подвергались налогообложению в момент их возникновения, а «откладывались» до тех пор, пока они не становились реализованными;

2) в 2023 и 2024 гг. как положительные, так и отрицательные рассчитанные ежемесячно курсовые разницы по валютным обязательствам и правам требования (включая валютные депозиты в банках, за исключением авансов) включаются в налоговую базу только на дату погашения (прекращения) соответствующего валютного обязательства или права требования (депозита) — в отношении отрицательных курсовых разниц это установлено в новом подпункте 6.1 п. 7 ст. 272 НК РФ. Иными словами, в течение 2023–2024 гг. все нереализованные разницы не подвергаются налогообложению в момент их возникновения, а «откладываются» до тех пор, пока они не станут реализованными;

3) начиная с 1 января 2025 г. произойдет возврат к прежним правилам налогообложения курсовых разниц, действовавшим в 2021 г.

Следует обратить внимание на то, что порядок отражения сумм обязательств и прав требования в налоговом учете по курсу на конец каждого месяца не изменился. Иными словами, с вступлением в силу Закона № 67-ФЗ в период до 1 января 2025 г. курсовые разницы *возникают* по тем же правилам, как и раньше (на последнее число каждого месяца), а *признаются* по-новому (на другую дату). Если на конец месяца образовалась положительная курсовая разница, организация не признает ее в составе внебалансовых доходов (откладывает признание), но при этом дальнейшую переоценку требований (обязательств) осуществляет так же, как и раньше, по отношению к последнему числу предыдущего месяца¹.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что налогообложение курсовых разниц изменено в антикризисных целях для сглаживания отрицательного налогового эффекта от значительных колебаний курса основных валют к рублю путем

временного (только на срок до конца 2024 г.) перехода к налогообложению исключительно реализованных курсовых разниц и временного отказа от учета нереализованных разниц в налоговых целях.

Действительно, в период разработки и принятия Закона № 67-ФЗ (февраль–март 2022 г.) официально установленный Банком России курс доллара США отличался повышенной волатильностью: с отметки около 77 руб. за доллар в начале февраля он вырос до почти 96 руб. на дату принятия Закона, преодолев в промежутке между этими датами отметку 120 руб. за доллар. У компаний, имевших значительные валютные права требования (валютные депозиты), при таком значительном росте валютного курса в случае, если бы действовали прежние правила налогообложения, возникала бы значительная «бумажная» прибыль из-за нереализованных положительных курсовых разниц (февраль и март 2022 г.), а в месяцы корректировки курса доллара «вниз» (апрель–июнь 2022 г.) значительная «бумажная» прибыль возникла бы, если бы действовали прежние правила налогообложения, у валютных заемщиков, например у эмитентов еврообондов.

Однако невозможно в середине года принять закон, исключающий все нереализованные курсовые разницы из налоговой базы с начала 2022 г., так как п. 2 ст. 5 НК РФ запрещает придание обратной силы нормативным актам, ухудшающим положение налогоплательщика. Но требовалось применить меры по защите от волатильности курса валют именно в это время, а не позже.

Поэтому законодатель был вынужден пойти на нетривиальный шаг, установив различный срок начала исключения нереализованных курсовых разниц из налоговой базы исходя из облагаемых доходов «задним числом» с начала 2022 г. и до конца 2024 г., так как, по мнению законодателя, уменьшение доходов не могло ухудшать положение налогоплательщика. При этом отрицательные разницы исключаются из принимаемых к вычету расходов только с начала следующего налогового периода, т.е. с начала 2023 и до конца 2024 г.

Кроме того, Законом 523-ФЗ было дополнительно введено право (но не обязанность) не позднее даты подачи декларации по налогу на прибыль организаций за 2022 г. (т.е. до 25 марта 2023 г.) использовать возможность применения за весь 2022 г. правил учета курсовых разниц, установленных для 2023–2024 гг. (т.е. не принимать к вычету отрица-

¹ Это следует из положений Закона № 67-ФЗ (без учета письма Минфина России от 22.12.2022 № 03-03-10/126074), согласно которому в 2023–2024 гг. все накопленные по долговому обязательству курсовые разницы признаются только при его прекращении полностью или частично.

тельные курсовые разницы до момента, когда они станут реализованными).

«МУЛЬТИПЛИКАТОР» НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ В 2022 Г.

Разрыв в один год между изменениями налогового учета положительных и отрицательных разниц обуславливал в 2022 г. не просто освобождение от налога на «бумажную» прибыль от нереализованных курсовых разниц, но и значительный рост налоговых вычетов отрицательных курсовых разниц в случае так называемых качелей валютных курсов, под которыми понимается многократное разнонаправленное движение официального курса валют на конец каждого месяца по сравнению с предыдущим месяцем. В табл. 1 приведен пример таких «качелей» в 2022 г. (ранее в истории Российской Федерации не было такой разнонаправленной динамики валютного курса за год; например за шесть месяцев с августа 1998 по февраль 1999 г. обменный курс изменился более чем в четыре раза [3], а в 2014–2015 гг. российский рубль обесценился по отношению к доллару США на 118% [4], но в тот период не было значительных обратных движений валютного курса).

Как следует из табл. 1, за 2022 г. было пять периодов роста курса доллара к рублю и три периода его снижения.

Пример 1. У российского юридического лица ООО «ABCD» на 31 декабря 2021 г. в активах имелось долгосрочное валютное право требования в сумме 10000 долл. США. В этом случае:

- согласно правилам, действовавшим до принятия Закона № 67-ФЗ, ООО признала бы в своей налоговой базе за 2022 г. курсовые доходы на сумму 333 292 руб. (за январь, февраль, март, июль, октябрь и декабрь), а также курсовые убытки в сумме –372 843 руб. (за апрель, май, июнь, август, сентябрь и ноябрь), итого за весь период чистый курсовой убыток составил бы –39 551 руб.; при ставке налога на прибыль организаций 20% сумма налогового эффекта от курсовых разниц составила бы 7910,20 руб.;

- согласно правилам, установленным Законом № 67-ФЗ на 2022 г. (при условии, что налогоплательщик не сделал выбора, предоставленного ему Законом № 523-ФЗ), компания признает в налоговой базе 2022 г. только курсовые убытки в сумме 372 843 руб. (за апрель, май, июнь, август, сентябрь и ноябрь); при ставке налога на прибыль организаций 20% сумма

налогового эффекта от курсовых разниц составила бы 74 568,60 руб.

Таким образом, в нашем примере в 2022 г. налоговый эффект (снижение суммы налога на прибыль организаций в результате учета курсовых разниц) по правилам 2022 г. в 9,4 раза больше, чем по прежним правилам 2021 г. При этом рублевый эквивалент стоимости актива за весь период снизился только на 5,3% (с 742 926 руб. до 703 375 руб.).

Как следует из данного примера, при неоднократных разнонаправленных движениях валютных курсов в течение одного года имеется большое расхождение между значительной суммой налогового эффекта от введения новых правил и суммой чистого курсового убытка, понесенного компанией. И чем чаще и значительнее будут такие разнонаправленные колебания валютных курсов, тем большим будет это расхождение.

До вступления в силу Закона № 67-ФЗ валютные курсы влияли на налоговую базу (налогооблагаемую прибыль) в основном посредством инфляции, которая оказывает разнонаправленное влияние на поступление налога на прибыль:

- с одной стороны, рост цен способствует росту доходов от реализации: налоговая база увеличивается;
- с другой стороны, за счет увеличения затрат на производство товаров увеличиваются расходы на реализацию: налоговая база уменьшается [5].

Но с принятием Законов № 67-ФЗ и 523-ФЗ колебания курсов валют в 2022 г. стали оказывать вполне определенное понижающее воздействие на налоговую базу 2022 г., причем независимо от направления (понижения или повышения) изменения курса рубля.

Разумеется, разница в сумме налога по правилам 2022 г. по сравнению с прежними правилами налогового учета, которая в приведенном выше примере равна 66 658,40 руб. (74 568,60 минус 7 910,20 руб.), является лишь временной отсрочкой налогового обязательства. Компания заплатит впоследствии этот налог, отразив его в налоговой декларации за период, в котором произойдет погашение или прекращение данного валютного права требования. Тем не менее в 2022 г. это могло считаться налоговой «льготой», ставшей приятной неожиданностью для предприятий, сохранивших в 2022 г. прибыльность в налоговом учете.

С начала 2023 г. указанный налоговый эффект перестал действовать, поскольку правила нало-

Таблица 1 / Table 1

Разнонаправленное движение официального курса валют на конец каждого месяца по сравнению с предыдущим месяцем / The multidirectional movement of the official exchange rate at the end of each month compared to the previous month

Дата (конец месяца) / Date (end of month)	Официальный курс доллара США к рублю / The official exchange rate of the US dollar to the ruble	Направление изменения к курсу на конец предыдущего месяца («+» рост курса месяц-к-месяцу, «-» его снижение) / Vector of change, compared to the exchange rate at the end of the previous month ("+" growth rate month-to-month, "-" its decline)
31.12.2021	74,2926	
31.01.2022	77,8174	+
28.02.2022	83,5485	+
31.03.2022	84,0851	+
30.04.2022	71,0237	-
31.05.2022	63,0975	-
30.06.2022	51,1580	+
31.07.2022	61,3101	+
31.08.2022	60,3677	-
30.09.2022	57,4130	-
31.10.2022	61,5343	+
30.11.2022	61,0742	-
31.12.2022	70,3375	+

Источник / Source: составлено авторами статьи / compiled by the authors.

гового вычета отрицательных курсовых разниц также изменились (нереализованные отрицательные разницы не будут уменьшать налоговую базу). При этом налогоплательщики, которые согласно Закону № 523-ФЗ сделали добровольный выбор не учитывать в 2022 г. нереализованные отрицательные курсовые разницы, добровольно лишили себя этой «льготы».

Заслуживает внимания тот факт, что Минфин России и ФНС России в течение 2022 г. радикально меняли свою интерпретацию Закона № 67-ФЗ в части налогового учета курсовых разниц. Так, Минфин России в письмах от 23.06.2022 № 03-03-06/1/60032 и от 23.08.2022 № 03-03-06/1/82027, а также ФНС России в письме от 07.10.2022 № СД-4-3/13426@ последовательно обосновывали изложенную в данной статье позицию. Более того, ФНС России в упомянутом октябрьском письме заверяло, что данная позиция согласована с Минфином России, и именно

ей следует руководствоваться нижестоящим налоговым органам и налогоплательщикам.

Но вскоре Минфин России внезапно изменил свою позицию по данному вопросу и в письме от 22.12.2022 № 03-03-10/126074 разъяснил, что показателем, влияющим на финансовый результат по итогам 2022 г., является изменение стоимости валютного требования (обязательства) в связи с изменением курса валюты к рублю на конец года по сравнению с курсом на 1 января 2022 г. либо на дату возникновения требования (обязательства) в течение 2022 г.. Следовательно, согласно новой правовой позиции Минфина России положительные и отрицательные курсовые разницы, возникшие в течение 2022 г. по не прекращенному на 31 декабря 2022 г. валютному требованию (обязательству), нужно сравнивать между собой и в налоговой базе за 2022 г. учитывать только превышение отрицательных курсовых разниц над положительными

разницами. При этом Минфин России сослался только на основные начала законодательства о налогах и сборах, закрепленные в ст. 3 НК РФ, а не на формулировки главы 25 настоящего Кодекса. Поэтому не вполне ясна новая аргументация Минфина России.

УСЛОЖНЕНИЕ УЧЕТА КУРСОВЫХ РАЗНИЦ ПО ВАЛЮТНЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ И ТРЕБОВАНИЯМ

До 2022 г. для корректного расчета налоговой базы не требовалось обеспечивать их отдельный учет в разрезе каждого валютного права требования или обязательства: при ежемесячной валютной переоценке рассчитанная за месяц курсовая разница учитывалась в текущих доходах или расходах отчетного периода, и в дальнейшем не требовалось обеспечивать прослеживаемость сумм таких курсовых разниц в привязке к конкретному валютному обязательству или праву требования.

Теперь согласно новым правилам необходимо создавать в налоговом учете новый регистр учета нереализованных курсовых разниц в разрезе каждого обязательства или права требования (включая депозиты в банках, за исключением авансов), по которым соответствующие курсовые разницы возникли. Более того, в случае частичного погашения или прекращения соответствующего валютного обязательства или права требования следует обеспечивать отражение в налоговом учете только той части накопленной курсовой разницы, которая относится к погашенной или прекращенной сумме.

СНИЖЕНИЕ ПОСТУПЛЕНИЙ СРЕДСТВ ОТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В БЮДЖЕТНУЮ СИСТЕМУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Новый порядок налогового учета курсовых разниц был с неудовольствием встречен субъектами Российской Федерации, для которых одним из важнейших источников доходов являлся налог на прибыль организаций (в части ставки 17%, зачисляемой в бюджеты субъектов Российской Федерации). В конце ноября 2022 г. на заседании Совета Федерации Российской Федерации В.И. Матвиенко попросила министра финансов А.Г. Силуанова уточнить порядок взимания налоговых платежей с учетом курсовых разниц и исправить ситуацию, при которой бюджеты регионов могут потерять миллиарды рублей в связи с внесенными ранее изменениями в законодательство Российской Фе-

дерации². Это и было сделано сначала путем принятия Закона № 523-ФЗ, а затем посредством выпуска весьма неоднозначного по обоснованию изложенной в нем позиции уже упомянутого в данной статье письма Минфина России от 22.12.2022 № 03-03-10/126074.

НОВЫЕ ПРАВИЛА НАЛОГОВОГО УЧЕТА КУРСОВЫХ РАЗНИЦ МОГУТ УХУДШАТЬ ПОЛОЖЕНИЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Как отмечалось ранее, законодательство о налогах и сборах запрещает придание обратной силы нормативным актам, ухудшающим положение налогоплательщиков (п. 2 ст. 5 НК РФ). Новый порядок налогового учета курсовых разниц был установлен Законом № 67-ФЗ и распространен на правоотношения, возникшие с 1 января 2022 г. ввиду того, что законодатель счел нормы данного нормативного акта для 2022 г. улучшающими положение налогоплательщиков. Однако более тщательный анализ показывает, что принятое решение оказалось справедливым не для всех налогоплательщиков.

В 2022 г. по причине экономического спада (ожидаемое снижение ВВП за год от 2,9% по октябрьскому прогнозу Минэкономразвития России³ до 3,4% в соответствии с прогнозом МВФ⁴), а также повышенных затрат на перестройку бизнес-процессов из-за экономических санкций и нестабильной политической обстановки многие предприятия должны были получить убыток в налоговом учете. Согласно прогнозам Минэкономразвития России в 2023 г. темпы снижения ВВП замедлятся до минус 0,8%⁵. В сочетании с постепенной адаптацией бизнеса к новым внешнеполитическим условиям и с действием мер поддержки со стороны государства это может при-

² Матвиенко попросила Минфин остановить проседания бюджетов регионов. URL: <https://tass.ru/ekonomika/16461053?ysclid=lb9gy3hmy2572685410>.

³ Сайт Минэкономразвития России. URL: https://www.economy.gov.ru/material/file/a9fbe41aeb4681259708168ff7119a78/2022_11_30.pdf.

⁴ Международный валютный фонд, доклад «Policymakers Need Steady Hand as Storm Clouds Gather Over Global Economy». URL: <https://www.imf.org/en/Blogs/Articles/2022/10/11/policymakers-need-steady-hand-as-storm-clouds-gather-over-global-economy>.

⁵ Сайт Минэкономразвития России. URL: https://www.economy.gov.ru/material/file/ea2fd3ce38f2e28d51c312acf2be0917/prognoz_socialno_ekonom_razvitiya_rf_2023-2025.pdf?ysclid=lb9g0lw2ji4592673.

вести к тому, что часть предприятий, получивших убыток в 2022 г., могут в 2023 г. и последующие годы получить прибыль. И вот положение именно таких предприятий при условии наличия у них долгосрочных валютных обязательств или прав требования ухудшится в результате ретроспективного применения новых правил налогообложения курсовых разниц с 1 января 2022 г. Проиллюстрируем это на примере ранее рассмотренного нами долгосрочного валютного права требования 10 000 долл. США в активах российского юридического лица ООО «ABCD».

Пример 2. Допустим, что у ООО «ABCD» право требования полностью погашается в начале января 2023 г. Допустим также, что за 2022 г. налоговый убыток (до вычета курсовых разниц по валютному праву требования) составляет 50 000 руб., а налогооблагаемая прибыль за 2023 г. (также без учета курсовых разниц) равна 440 000 руб.

В табл. 2 показан налоговый эффект от курсовых разниц по новым правилам в сравнении с ситуацией, если бы в 2022–2023 гг. продолжали применяться правила налогового учета курсовых разниц, действовавшие до 31 декабря 2021 г. (в скобках показана величина убытков).

Как следует из табл. 2, установленное ст. 283 НК РФ ограничение переноса убытков прошлых лет (согласно которому в результате такого переноса прибыль каждого следующего года может быть уменьшена не более чем на 50% своей величины до вычета убытка прошлых лет) в сочетании с новыми правилами налогообложения курсовых разниц привело в вышеприведенном примере к увеличению налога на прибыль организаций более чем в 1,75 раза (до 77 329 руб. вместо 44 000 руб.). Разумеется, остаток не использованного в 2023 г. убытка переносится на будущие годы, но налоговый эффект от такого переноса будет получен позже. Это, безусловно, является ухудшением положения налогоплательщиков — юридических лиц, которые соответствуют всем трем следующим условиям:

а) на балансе на начало и конец 2022 г. имеются валютные обязательства или валютные права требования (включая валютные депозиты, за исключением авансов), которые будут погашены или прекращены после 1 января 2023 г.;

б) в 2022 г. получен налоговый убыток;

в) в году погашения или прекращения валютного обязательства или права требования получена

налоговая прибыль, размер которой недостаточен для полного вычета убытка 2022 г. (с учетом отрицательных курсовых разниц, признанных в 2022 г.).

НОВАЦИЯ ВАЛЮТНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Как отмечалось выше, согласно Закону № 67-ФЗ датой признания реализованных курсовых разниц является дата погашения (прекращения) соответствующего обязательства (права требования). В этой формулировке кроется ловушка, вызванная сочетанием положений гражданского законодательства и реалий международной ситуации.

В 2022–2023 гг. многие российские компании, имевшие долгосрочные заимствования в иностранной валюте, были вынуждены провести новацию этих валютных обязательств либо в иную более безопасную валюту (например, в китайские юани), либо в рубли. Причиной такой новации могла быть, например, продажа иностранной материнской компанией своих российских активов новому российскому собственнику либо вызванный международными санкциями дефолт по ранее выпущенным евробондам.

Статья 414 Гражданского кодекса Российской Федерации предусматривает возможность прекращения валютного обязательства новацией, т.е. путем замены на новое обязательство (п. 22–29 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 11.06.2020 № 6). На дату заключения соглашения о новации в связи с прекращением первоначального обязательства признается соответствующая ему курсовая разница. Новое обязательство при этом тоже может быть выражено в иностранной валюте (например, в китайских юанях), и по нему также придется рассчитывать курсовые разницы, но это будет уже другой объект налогового и бухгалтерского учета [2]. Следовательно, все ранее накопленные нереализованные курсовые разницы в момент новации становятся реализованными и должны быть включены в налоговую базу. При этом с точки зрения экономического смысла данной операции никакой «реализации» в момент новации не происходит — налогоплательщик не выплачивает и не получает денежных средств, не передает и не получает имущество или имущественные права. Тот факт, что в этот момент по новым правилам

Таблица 2 / Table 2

Налоговый эффект от курсовых разниц по новым правилам / Tax effect of exchange rate differences under the new rules

Показатель (в руб.) / indicator (in rubles)	Прежние правила / Previous rules		Согласно Закону № 67-ФЗ / According to Law No. 67-FZ	
	2022 г.	2023 г.	2022 г.	2023 г.
Прибыль до курсовых разниц / Profit before exchange differences	(100 000)	440 000	(100 000)	440 000
Курсовые разницы (см. начало примера в табл. 1) / Exchange rate differences (see the beginning of the example in Table 1 above)	(39 551)	нет	(372 843)	333 292
Прибыль после вычета курсовых разниц / Profit after deduction of exchange differences	(139 551)	440 000	(472 843)	773 292
Вычет убытка прошлых лет (не более 50% прибыли до налога) / Deduction of previous years' losses (no more than 50% of profit before tax)	0	(220 000)	0	(386 646)
Налоговая база / Tax base	0	220 000	0	386 646
Налог на прибыль в сумме за два года (20%) / Total profits tax for two years (20%)	44 000		77 329	

Источник / Source: составлено авторами статьи / compiled by the authors.

учета курсовых разниц происходит их налогообложение как «реализованных» разниц, представляется явной недоработкой Закона № 67-ФЗ, которая не была исправлена в Законе № 523-ФЗ.

ВЫВОДЫ

Установленные Законом № 67-ФЗ правила налогообложения курсовых разниц несовершенны даже с учетом изменений, внесенных Законом № 523-ФЗ. Более того, они в определенных обстоятельствах могут «задним числом» ухудшать положение налогоплательщиков. Представляется целесообразным внести следующие изме-

нения в законодательство о налоге на прибыль организаций:

1. Разрешить не применять лимит 50% прибыли текущего года при переносе на будущее убытка 2022 г. по крайней мере в части, вызванной признанием отрицательных курсовых разниц, чтобы соблюсти принцип недопустимости ухудшения положения налогоплательщика задним числом, заложенный в п. 2 ст. 5 НК РФ.

2. При новации валютного обязательства (права требования) предоставлять отсрочку признания курсовых разниц до момента погашения (прекращения) нового обязательства (права требования).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Адаменко А.А. Курсовые разницы: особенности учета и налогообложения. *Естественно-гуманитарные исследования*. 2022;41(3):416–419.
2. Климова М.А. Курсовые разницы по дебиторской и кредиторской задолженности: вопросы налогового и бухгалтерского учета. *Налоговая политика и практика*. 2022;236(8):56.
3. Салицкий, И. Перенос обменного курса рубля в цены импорта Российской Федерации. *Экономическая политика*. 2010;(6):176.
4. Наумова О.А. Влияние валютных рисков на оценку финансового состояния предприятий. *Экономика и предпринимательство*. 2022;139(2):1055–1060. DOI: 10.34925/EIP.2022.139.2.208
5. Мишустин М.В. Факторы роста налоговых доходов: макроэкономический подход. *Экономическая политика*. 2016;11(5):17. DOI: 10.18288/1994–5124–2016–5–01

REFERENCES

1. Adamenko A.A. Exchange rate differences: features of accounting and taxation. *Estestvenno-gumanitanye issledovaniya = Natural-humanitarian studies*. 2022;(3):416–419. (In Russ.).
2. Klimova M.A. Exchange differences on receivables and payables: issues of tax and accounting. *Nalogovaya politika i praktika = Tax policy and practice*. 2022;(8):56. (In Russ.).
3. Salitsky I. Transfer of the ruble exchange rate to import prices of the Russian Federation. *Ekonomicheskaya politika = Economic policy*. 2010;(6):176. (In Russ.).
4. Naumova O.A. The impact of currency risks on the assessment of the financial condition of enterprises. *Ekonomika i predprinimatelstvo = Economics and entrepreneurship*. 2022;(2):1055–1060. (In Russ.). DOI: 10.34925/EIP.2022.139.2.208
5. Mishustin M.V. Factors of tax revenue growth: a macroeconomic approach. *Ekonomicheskaya politika = Economic policy*. 2016;(11):17. (In Russ.). DOI: 10.18288/1994–5124–2016–5–01

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Татьяна Николаевна Бурделова — кандидат экономических наук, доцент, департамент общественных финансов, Финансовый университет, Москва, Россия

Tatiana N. Burdelova — Cand. Sci. (Soc.), Assoc. Prof., Department of Public Finance, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-0485-3716>

burdelova@yandex.ru

Дмитрий Владимирович Рудаков — преподаватель, департамент налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия

Dmitry V. Rudakov — Lecturer, Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-6396-6281>

dvrudakov@fa.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 25.12.2022; принята к публикации 10.03.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was received 25.12.2022; accepted for publication 10.03.2023.

The authors read and approved the final version of the manuscript.