



Имеда Анатольевич ЦИНДЕЛИАНИ родился 10 сентября 1975 г.

В 1992–1997 гг. проходил обучение в Московском институте экономики, политики и права и Московском университете Министерства внутренних дел РФ имени В.Я. Кикотя (МосУ МВД России имени В.Я. Кикотя) (1997 г. — Юридический институт МВД России) с присвоением квалификации «юрист» по специальности «юриспруденция».

В 1996 г. присвоена квалификация юрист — переводчик немецкого языка.

В 2004–2007 гг. проходил обучение во Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов РФ с присвоением в 2007 г. квалификации «экономист» по специальности «бухгалтерский учет, анализ и аудит».

В 1997–2001 гг. обучался в аспирантуре юридического факультета Российского государственного университета дружбы народов. В 2001 г. защитил диссертацию на соискание ученой степени кандидата юридических наук в МГИМО (У) МИД России по специальности «административное право, финансовое право, информационное право».

С 2002 г. по наст. вр. осуществляет научно-педагогическую деятельность в Российском государственном университете правосудия в должности старшего преподавателя, доцента, профессора кафедры финансового права. В 2012 г. возглавил кафедру финансового права Российского государственного университета правосудия.

Член Научно-консультативного совета при Верховном Суде РФ, член Научно-консультативного совета Арбитражного суда Московского округа, член Научно-консультативного совета Арбитражного суда Московской области, член Совета по развитию социальных инноваций субъектов Российской Федерации при Совете Федерации Федерального Собрания Российской Федерации, кандидат юридических наук, доцент

За значительные заслуги в сфере образования и за добросовестную работу по переподготовке и повышению квалификации юридически кадров для судебной системы награжден почетными грамотами и благодарностью Верховного Суда РФ и Министерства науки и высшего образования РФ.

«Имплементация в национальную налоговую систему международных принципов налогообложения — это длительный путь, который, без сомнения, повысит привлекательность налоговой системы страны»

Имеда Анатольевич Цинделиани,

заведующий кафедрой финансового права Российского государственного университета правосудия,
кандидат юридических наук, доцент

— Имеда Анатольевич, хочется начать интервью с одной из самых все еще, к сожалению, актуальных тем — ведения предпринимательской деятельности во времена пандемии. В условиях экономического кризиса, вызванного антиковидными ограничениями, многие страны принимали очень разные меры для поддержки предпринимателей. Как Вы считаете, достаточные ли меры были приняты в России? Какие решения, может быть, стоило принять из тех, которые не были реализованы?

— О принятых мерах и объемах поддержки наглядно свидетельствуют предоставленные Счетной палатой РФ цифры. В 2020 г. совокупные расходы федерального бюджета на борьбу с прямыми и косвенными последствиями пандемии *COVID-19* составили 2,856 трлн руб., или 12,5% от общих расходов бюджета. Последние, в свою очередь, составили 22,82 трлн руб. — на 4,6 трлн руб. (или на 25%, при инфляции 4,9%) больше, чем в 2019-м, и на 3,2 трлн руб. (16%) больше, чем планировалось на 2020 г. до коронакризиса. По оценкам Международного валютного фонда, по состоянию на январь 2021 г. в России дополнительные бюджетные затраты на здравоохранение и пострадавшие от кризиса секторы экономики в виде непосредственных расходов бюджета или отказа от сбора налоговых доходов составили 2,9% ВВП.

Экспертным сообществом высказываются различные оценки мер поддержки предпринимательского сообщества, но в целом следует признать, что они имели позитив-

ный эффект. Финансовая система государства продемонстрировала высокую степень устойчивости, что позволило использовать эффективные инструменты поддержки в рамках налогового обложения организаций и физических лиц. В частности, был введен мораторий на проведение выездных проверок и проверок по сделкам между взаимозависимыми лицами; мораторий на приостановление операций по счетам; установлены дополнительные основания для получения отсрочки или рассрочки по уплате налогов и страховых взносов и др. Несомненно, такие меры в системе действующего налогового регулирования позволили экономическим субъектам снизить потери, обусловленные пандемией.

Оценка экспертного сообщества не единообразна в части достаточности и результативности принятых в России мер поддержки, но экономические показатели, в сравнении с другими экономически развитыми государствами, свидетельствуют о том, что у нас эти меры оказались эффективными и реально обеспечили преодоление самых негативных последствий пандемии. Можно приводить примеры помощи населению и предпринимательскому сектору в других странах и обосновывать необходимость аналогичных решений в нашей стране, начиная с «вертолетной» раздачи денег людям с целью поддержки потребительского спроса или заканчивая выделением кредитных инвестиций предпринимательскому сектору на безвозмездной основе. Но модели поддержки тех или иных экономических сегментов в каждой стране носят во многом индивидуальный характер и обусловлены прежде всего уровнем развития экономики и экономического потенциала государства в целом. Представляется, что сегодня мы должны думать над выработкой инструментов по стимулированию роста экономической активности и стимулированию секторов экономики, испытывающих на себе самые негативные последствия. Например, о введении временных специальных налоговых режимов для отдельных категорий экономических субъектов.

— С одной стороны, мы переживаем кризис, с другой — увеличиваем налоговую нагрузку. Как Вы оцениваете введение с 2021 г. налогообложения процентов по вкладам? Как это повлияет на финансовую жизнь простых граждан — приведет ли к перетеканию капиталов в другие активы или подтолкнет банки к созданию новых депозитных продуктов, например с выплатой процентов в начале срока депозитного договора, как это произошло в конце 2020 г. до введения новых правил?

— История человечества показывает, что у налогоплательщиков любое нововведение, связанное с расширением налогооблагаемой базы и несением бремени уплаты налогов, не вызывает особых позитивных эмоций, но ведь посредством налогов обеспечивается формирование экономической основы существования государства. Для защиты прав граждан государству необходимы значительные ресурсы. Современные реалии таковы, что преодоление кризисных ситуаций без существенных экономических ресурсов государства невозможно, поэтому несение бремени уплаты налогов — это в определенной степени общественный консенсус.

Введение налогообложения процентов по вкладам повлечет разноплановые тенденции в секторе банковских услуг, и мы, несомненно, увидим и перетекание капиталов в другие активы, и появление новых банковских продуктов. Представляется, что кардинального изменения в поведении граждан, выборе банковских продуктов ожидать не стоит, во многом оно будет обусловлено не налогообложением процентов по вкладам,

а развитием экономической ситуации в стране, при этом нельзя не отметить и позитивный момент: мобилизуемые суммы направляются на достижение социально значимых целей.

— В последнее время предприятия, желая сэкономить на страховых взносах и налогах, нанимают самозанятых вместо штатных сотрудников. Министр финансов Антон Силуанов заявил, что в текущем году ФНС начнет выявлять такие фирмы и будет доначислять им страховые выплаты и подоходный налог¹. Как Вы считаете, нужны ли такие меры? Не усложнят ли они поиск заказчиков добросовестным самозанятым, поскольку компании будут опасаться с ними связываться? Вообще, стоит ли концентрировать на этом внимание в условиях кризиса и развития проектной системы трудоустройства?

— Современная политика государства имеет четкие цели — достижение высокой прозрачности и обеление экономики. Это обуславливает выработку моделей, стимулирующих вывод из серой зоны значительного сектора экономики и занятых в нем трудовых ресурсов. Одним из шагов на этом пути стало введение категории самозанятых и специального налогового режима. Сегодня в качестве самозанятых зарегистрированы более 2 млн человек, выручка от оказанных ими услуг в 2020 г. составила около 200 млрд руб., а сумма уплаченных налогов — почти 10 млрд руб.

Что касается практики привлечения предприятиями самозанятых вместо штатных сотрудников, то здесь необходимо учитывать важное обстоятельство: в силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. Как следствие, ведение финансово-хозяйственной деятельности не может оцениваться с точки зрения ее целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Конституционный Суд РФ многократно подчеркивал, что субъекты предпринимательской деятельности обладают самостоятельностью и широкой дискрецией. На мой взгляд, сегодня рано говорить о том, что бизнес-сообщество сильно увлеклось активным использованием самозанятых в целях минимизации налогового бремени, тем более что мы, собственно, находимся на пороге модернизации рынка трудовых ресурсов, и новый этап промышленной революции и развитие искусственного интеллекта этому способствуют.

— Как Вы оцениваете переход к прогрессивной шкале налогообложения? Что послужило основой такого решения и к чему оно может привести, если говорить о налоговых рисках?

— Как отмечает академик Абел Гезевич Аганбегян, налоговая система должна удовлетворять трем требованиям: обеспечивать пополнение бюджета в соответствии с экономическим развитием страны, играть стимулирующую роль в социально-экономическом росте и выполнять социально регулирующую функцию по справедливой дифференциации зарплаты, доходов, сбережений и имущества². С точки зрения исполнения социально-регулирующей функции прогрессивная шкала налогообложения,

¹ См.: Силуанов предупредил об ответственности для нанимающих самозанятых фирм // РБК. 2019. 23 окт. URL: <https://www.rbc.ru/economics/23/10/2019/5db0241c9a794731d3ed8864> (дата обращения: 30.03.2021).

² Аганбегян А.Г. Финансы, бюджет и банки в новой России. М., 2018. С. 163–184.

несомненно, самый эффективный инструмент. На выбор государством шкалы налогообложения — плоской, или прогрессивной, или регрессивной — оказывают влияние множество факторов, обусловленных как политическими, так и экономическими причинами. На каждом этапе экономического развития модели налогообложения могут меняться в зависимости от конкретных условий политического и экономического свойства. Поправки, вступившие в силу в 2021 г., свидетельствуют о постепенном изменении отношения к существующей при обложении НДФЛ плоской шкале. Многие годы отмечалось, что в системе подоходного налогообложения в Российской Федерации самая низкая налоговая нагрузка в мире. С таким утверждением не соглашается профессор Александр Александрович Аузан, отметивший, что «сейчас мы отдаем государству в виде налогов 48 копеек с рубля. Утверждение, что в России мы имеем самую маленькую налоговую нагрузку, — это миф. Она находится на уровне Северной Европы»³. Переход к прогрессивной шкале налогообложения должен быть предметом общественного консенсуса. При этом нельзя не отметить, что такой переход повлечет за собой и изменение модели поведения налогоплательщиков.

— Одной из актуальных проблем налогообложения является распределение налоговой нагрузки внутри международных холдингов. Известно, что ОЭСР и многие зарубежные правовые порядки придерживаются принципа совместного несения расходов (*cost-sharing*). Считаете ли Вы, что нам необходимо следовать в русле международных принципов налогообложения или же лучше по-прежнему проявлять патернализм, выборочно затягивая в орбиту налогооблагаемой базы те или иные объекты налогообложения?

— Во многом здесь нужно смотреть на те приоритеты, которыми сегодня руководствуется государство при текущем и стратегическом планировании и реализации налоговой политики. Имплементация в национальную налоговую систему международных принципов налогообложения — это длительный путь, который, без сомнения, повысит привлекательность налоговой системы страны. Но необходимо учитывать, что любое государство осуществляет такую имплементацию с учетом, опять же, текущих и стратегических интересов, в том числе в сфере налогообложения. Государственный патернализм в налоговой системе проявляется во многих национальных юрисдикциях.

— В 2017 г. как результат борьбы с налоговой оптимизацией появилась ст. 54.1 НК РФ. Как Вам кажется, привело ли это к закреплению инструментов, подходящих для целей борьбы с недобросовестностью налогоплательщиков?

— Не буду оригинален в оценке положений ст. 54.1 НК РФ, которая подвергалась жесткой критике еще на стадии разработки соответствующего законопроекта. Да и уже действующая редакция остается предметом жесткой критики. Идея в усеченном и переосмысленном виде нормативно закрепить подходы к необоснованной налоговой выгоде, сформированные в судебной практике, реализована без глубокого анализа и без системной связи не только с положениями НК РФ, но и с иными отраслевыми законодательными актами, прежде всего гражданским законодательством. Попытка переложить Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплатель-

³ Александр Аузан: «Сейчас мы отдаем государству в виде налогов 48 копеек с рубля» // Forbes. 2017. 20 июля. URL: <http://www.forbes.ru/biznes/348101-aleksandr-auzanseychas-my-otdaem-gosudarstvu-v-vide-nalogov-48-kopeek-s-rublya> (дата обращения: 30.03.2021).

щиком налоговой выгоды» в нормы законодательства о налогах и сборах и придать этим новым нормам статус универсального подхода, который противодействовал бы злоупотреблениям налогоплательщиков в сфере налоговой оптимизации, осуществлена весьма неудачно.

Если анализировать практику налоговых органов, нельзя не отметить удивительную тенденцию: российским налогоплательщикам свойственно практически массовое желание злоупотреблять инструментами налоговой оптимизации, которому сопутствует отсутствие должной осмотрительности во взаимодействиях с участниками гражданского оборота и иные действия, которые изначально преследовали противоправные цели. В целом, повторюсь, это весьма неудачная попытка урегулировать чувствительную проблему, которая требовала более системного и продуманного подхода. Представляется, что законодателю необходимо вернуться к данному вопросу для того, чтобы отразить в положениях ст. 54.1 НК РФ сбалансированный подход.

— Статью 54.1 зачастую критикуют за низкий уровень законодательной техники и обтекаемые формулировки. Но ведь закон должен быть не просто написан и опубликован, он должен быть еще и верно истолкован правоприменителем. Для этого ФНС часто пытается наполнить данную норму содержанием при разрешении конкретных ситуаций. Однако в одном из писем Службы⁴ отмечается, что «состав доказательственной базы не претерпел изменений после вступления в силу ст. 54.1». Значит ли это, что цели, для которых законодатель пошел на включение в Кодекс нового положения, не были достигнуты?

— Положения ст. 54.1 НК РФ в самом деле вызывают много вопросов у всех, кто занят проблемами налогообложения, — и не только с точки зрения законодательной техники, но и с точки зрения тех последствий, которые сегодня ждут каждого налогоплательщика при реализации данной нормы. Противоречивые чувства вызывает и ее толкование, которое дается в разъяснениях ФНС⁵, и ориентиры, которые предлагаются территориальным инспекциям ФНС России в ее применении.

— Говоря о налоговых злоупотреблениях, нельзя не затронуть проблему так называемого дробления бизнеса. Еще Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010–2012 гг.⁶ называли борьбу с этим явлением среди своих главных целей. Предлагалось внести изменения в законодательство, однако их так и не последовало. Какие-то пути решения пришлось определять судебной практике. Как Вы относитесь к этой проблеме? Заслуживает ли она предметного интереса законодателя или суды пока справляются?

— Злоупотребление как в сфере частных правоотношений, так и в сфере правоотношений публичных — явление, которое нарушает баланс интересов. Появление категории злоупотребления в налоговых правоотношениях свидетельствует о том, что уровень нормативного регулирования здесь еще далек от совершенства, учитывая

⁴ Письмо ФНС России от 12.07.2019 № КЧ-4-7/13613 «О направлении обзора по спорам налоговых органов с лицами, осуществляющими деятельность в угольной промышленности и лесопромышленном комплексе».

⁵ Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

⁶ «Одновременно законодательство о налогах и сборах будет предусматривать положения, предотвращающие злоупотребления использованием упрощенной системы налогообложения путем дробления бизнеса...»

публично-правовую природу налоговых отношений. Еще ни одна развитая страна не смогла избежать в рамках функционирования национальных налоговых систем злоупотребления в сфере налоговых отношений. Но в каждой из национальных юрисдикций мы можем найти особенности правовых средств противодействия таким злоупотреблениям — эти инструменты определены в законодательных нормах или реализуются на уровне судебных доктрин, а равно в комбинированных формах. Российская модель изначально сформировалась в правоприменительной практике. Нормативное закрепление таких средств в настоящее время вызывает много вопросов в предпринимательской среде применительно к реализации соответствующих норм в деятельности налоговых органов. Но говорить, что сегодня на законодательном уровне и в правоприменительной практике у нас сложился прозрачный и непротиворечивый подход к противодействию злоупотреблениям в сфере налогообложения, не приходится.

— Считаете ли Вы, что необходимо разграничивать ситуации, когда оформляются операции или бизнес-процессы, не имевшие места в действительности (фиктивные операции, мнимые сделки), и реально совершенные операции, отражение которых в первичных документах и учете не соответствует их экономическому содержанию вследствие злоупотребления правом (налоговые схемы, притворные сделки)?

— Безусловно, такое разграничение должно быть четко описано в законодательстве о налогах и сборах и его критерии должны быть сформированы законодателем, а не правоприменительной практикой. Отсутствие ясной регламентации на уровне закона приводит к росту конфликтных ситуаций и количества судебных споров, которых можно было бы избежать. Налог, как форма ограничения определенных прав, потенциально конфликтная сфера, и законодатель обязан обеспечить прозрачное и непротиворечивое регулирование этих отношений. Государство должно быть кровно заинтересовано в этом.

Предпринимательская деятельность социально значима. Мы должны не только видеть ее результаты через призму фискальных интересов, но и учитывать, что такая деятельность находится в прямой связи с другими важными сферами жизни нашего общества. Поиск баланса между интересами фиска и интересами субъектов предпринимательской деятельности — это очень сложная и кропотливая работа, но в ней не может быть исключительного приоритета одних интересов над другими.

— Какие критерии, на Ваш взгляд, должны быть использованы для оценки допустимости или недопустимости дробления бизнеса? Иначе говоря, в каких случаях такое действие будет правомерным, а в каких — налоговым злоупотреблением?

— Во многом благодаря сформированным Верховным Судом РФ подходам к проблеме дробления бизнеса сегодня выработаны критерии, позволяющие разграничивать правомерные и неправомерные действия налогоплательщиков. Это — реальность, исполнение сделки надлежащим лицом, действительный экономический смысл, наличие иной деловой цели, помимо уменьшения налоговой обязанности, и др. Ясно, что правоприменителю непросто оценить действия конкретных налогоплательщиков с учетом избранной модели осуществления деятельности. С одной стороны, предприниматели обладают самостоятельностью и широкой дискрецией при осуществлении

своей деятельности, с другой стороны, оценка такой деятельности с точки зрения ее соответствия целям и принципам налогового регулирования и того, преследовала ли она исключительно противоправные цели, требует, при наличии разногласий, очень серьезного рассмотрения и взвешивания фактических обстоятельств, свидетельствующих или опровергающих противоправное поведение.

— В судебной практике не до конца прояснен вопрос о консолидации доходов в случае дробления бизнеса. Какое решение видится Вам оптимальным в данной ситуации? Нужно ли консолидировать все доходы в отношении одной из компаний или проводить перерасчет для всех организаций, входящих в группу?

— Как отмечено Конституционным Судом РФ, налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности, допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики и не должно использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями. Если мы говорим о последствиях признания факта дробления бизнеса исключительно с целью минимизации налогового бремени, то модель консолидации доходов применительно к той компании, которая является конечным получателем налоговых преимуществ от такого дробления, сейчас базовая. В целом эта проблема требует от законодателя детальной регламентации в НК РФ. К сожалению, ей уже почти более двух десятилетий и она не находит полноценного решения на законодательном уровне.

— В подавляющем большинстве случаев судебная практика исходит из того, что дробление бизнеса является «преступлением»⁷, а налогоплательщики несут ответственность, предусмотренную УК РФ (за уклонение от уплаты налогов). Обратные позиции встречаются в единичных случаях⁸. Как Вы считаете, имеет ли такой подход судов достаточную теоретическую и законодательную опору? Не было бы более правильным поместить дробление бизнеса в категорию правонарушений или злоупотреблений, признав уголовно-правовую санкцию в данном случае избыточной?

— Проблема налоговых преступлений всегда находилась в зоне активного внимания государства. Трудно назвать статьи УК РФ, которые подвергались бы столь же регулярным корректировкам, как статьи, посвященные налоговым преступлениям. Трудно назвать национальные юрисдикции, которые бы не предусматривали жесткой реакции государства на уклонение от уплаты налогов. При этом, если посмотреть на конструкции составов преступлений в сфере налогообложения — уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, неисполнение обязанностей налогового агента, сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов, мы увидим, что совершение этих деяний возможно только с пря-

⁷ См., напр.: приговоры Советского районного суда Кировской области от 22.07.2013 по делу № 1-67/2013; Железнодорожного районного суда г. Читы от 06.11.2013 по делу № 1-9/2013 (1-249/2012); Серовского районного суда Свердловской области от 27.08.2015 по делу № 1-306/2015; Яранского районного суда Кировской области от 28.12.2016 по делу № 1-1/2017 (59807); Алданского районного суда Республики Саха (Якутия) от 05.10.2017 по делу № 1-130/2017; Кудымкарского городского суда Пермского края по уголовному делу № 1-73/2009; Индустриального районного суда г. Перми по уголовному делу № 1-6/2010; Буйского районного суда Костромской области по делу № 1-1/2010.

⁸ См., напр.: кассационное определение Алтайского краевого суда от 07.06.2012 № 22-3048/2012.

мым умыслом⁹. Имеет ли теоретическую и законодательную опору вменение составов налоговых преступлений с использованием инструментов дробления бизнеса? Кратко можно сказать так: имеющиеся конструкции состава налоговых преступлений позволяют осуществлять подобную квалификацию. Правда, нельзя не отметить, что государственная политика в сфере реализации наказаний за налоговые преступления предусматривает и стимулирующие инструменты для лиц, впервые совершивших налоговые преступления и полностью уплативших суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ. Нужно ли поместить дробление бизнеса в категорию правонарушений или злоупотреблений и исключить ее из уголовно-правовой сферы? Представляется, что такой подход заслуживает поддержки.

— В чем, по-Вашему, общественная опасность дробления бизнеса? Сопоставима ли она с неотражением в учете выручки или зарплаты, с отражением нереальных затрат?

— Мы должны учитывать контекст такого решения — положительный он или отрицательный. Дробление, которое направлено на совершенствование бизнес-модели, формирование или развитие бизнес-структуры налогоплательщика и не преследует только цели минимизации налогового бремени, не должно вызывать критических вопросов. Вопросы возникают, когда этот процесс имеет единственную цель — формализовать деятельность для минимизации налогового бремени.

Формализация предпринимательской деятельности без реальной деловой цели и лишь для минимизации налогового бремени создает угрозу стабильному функционированию налоговой системы государства и финансовой системе страны в целом. Это подрывает экономические основы существования государства. Поэтому не только Российская Федерация, но и все развитые страны оценивают такое поведение налогоплательщиков с негативной стороны и реализуют широкий спектр правовых средств противодействия.

— Помещая дробление бизнеса в одну из законодательных ячеек (злоупотребление, правонарушение или преступление), можете сказать, как, по Вашему мнению, должен меняться стандарт доказывания в зависимости от квалификации этого деяния?

— «Стандарт доказывания» стал весьма модным понятием, вошедшим в нашу юридическую литературу и правоприменительную практику и выделившим обычный, пониженный, повышенный, высокий стандарты. Мне представляется, что налоги, будучи одной из форм ограничения прав налогоплательщиков, связаны с исполнением публично-правовой обязанности, поэтому при вменении налогоплательщикам противоправного дробления бизнеса должны быть реализованы повышенные стандарты доказывания.

— При совершении безвозмездных гражданско-правовых сделок между компаниями не уплачивается налог на прибыль, поскольку не имеется дохода для

⁹ Постановление Пленума ВС РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления».

целей налогообложения. Но в случае безвозмездной передачи товаров, работ, услуг или имущественных прав возникает обязанность начислить налог на добавочную стоимость. С точки зрения чистого права возможно ли расширительное толкование этого правила для отдельных случаев? Речь идет о ситуациях, когда, например, для продажи сложного оборудования нужно провести его предварительную установку и тестирование. Предположим, в целях продажи я на месяц отдаю свое оборудование в безвозмездное пользование потенциальному покупателю, — это отдельная сделка. Данный вопрос становится особенно актуальным, когда впоследствии основная сделка купли-продажи так и не заключается. Цель законодателя, как представляется, состояла в том, чтобы обложить НДС безвозмездную операцию там, где все же была получена прибыль, которая при этом не являлась встречной.

— Приведенный пример показателен с точки зрения того, насколько законодательно логически и непротиворечиво формулируются элементы налогообложения, особенно в части определения объектов налогообложения. Сегодня федеральный законодатель самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога, а также основания и порядок освобождения от налогообложения. Можно привести множество критических примеров, в какой степени удастся отразить реализацию этих дискреций с позиции стандартов юридической техники в сфере налогообложения, которая относится к чувствительным сферам нашего общества. В данном случае подход законодателя, определяющего обязанность исчисления НДС в отношении безвозмездной передачи товаров, работ, услуг или имущественных прав, явно не в полной мере учитывает принцип экономической обоснованности.

— Статья 146 НК РФ говорит нам, что реализация объекта налогообложения — это реализация товаров, работ, услуг и передача имущественных прав. Когда же речь заходит о безвозмездных сделках, упоминается только передача товаров, работ, услуг, но ничего не сказано про передачу имущественных прав. Получается, что при безвозмездной передаче права требования не возникает объекта налогообложения. Однако практика идет по пути расширительного толкования. Как Вы считаете, не является ли такой подход не вполне последовательным? Вообще, какие приемы толкования допустимы применительно к налоговому праву с учетом того, что его принято относить к отраслям публичного права?

— Толкование норм налогового права — весьма актуальная проблема. Поскольку мы соприкасаемся с публичными отношениями и с ограничением прав, фиксация в конкретных нормах ясных и непротиворечивых правил, безусловно, является обязанностью законодателя. При этом практически по каждому налогу мы сталкиваемся с необходимостью учитывать взаимодействие норм налогового законодательства с нормами иной отраслевой принадлежности (гражданского, земельного и др.) — как следствие, сочетание публично-правового и частноправового регулирования не может быть произвольным и должно соотноситься с особенностями налоговых отношений.

В сфере налогообложения государство гарантирует налогоплательщикам, что решения принимаются уполномоченными государством органами на основе строгого

исполнения законодательных предписаний. Уяснение норм налогового права осуществляется традиционными методами — буквальным, историческим, системным и телеологическим. Имеются юрисдикции, где выделяется базовый метод толкования — буквальный, а все остальные носят вспомогательный характер. Представляется, что способы толкования налоговых норм должны использоваться в совокупности, что позволит однозначно определить основания, порядок и условия отчуждения собственности для финансирования деятельности публично-правовых образований.

Сегодня высказывается немало критических замечаний в адрес юридической техники изложения норм, регулирующих налоговые отношения, и называются примеры, когда буквальное толкование норм не позволяет в полной мере уяснить волю законодателя. В таких случаях важная роль отводится таким методам, как системное и телеологическое толкование.

— Недавно возможности владельцев контролируемых иностранных компаний (КИК) были расширены, в том числе им дозволено перейти на режим уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли. Какие минусы Вы видите в таком решении?

— Представляется не совсем продуманным подход законодателя к ограничениям, связанным с невозможностью уменьшения налога с фиксированной прибыли на суммы налога, уплаченные контролирующим лицом в иностранном государстве со своих доходов (п. 1 ст. 232 НК РФ).

— Ряд законодательных новелл в сфере налогообложения владельцев КИК в целом можно назвать благоприятными для тех, кому они актуальны. По какой причине, на Ваш взгляд, законодатель пошел на принятие довольно либеральных правил именно в этой сфере?

— В рамках реализации налоговой политики государство, безусловно, учитывает необходимость повышения привлекательности национальной налоговой юрисдикции. Такие решения способствуют этому и стимулируют налогоплательщиков выбирать отечественную налоговую юрисдикцию.

— В России постепенно укрепляется тенденция к признанию цифровых активов и формируется нормативное регулирование их оборота. Но порядок налогообложения доходов от использования таких объектов пока однозначно не определен. Какой вариант определения налоговой базы в отношении сделок с цифровыми активами Вам кажется наиболее приемлемым, удобным для всех — и участников сделок, и налоговых органов?

— Первые шаги на пути к нормативному регулированию отношений, возникающих при выпуске, учете и обращении цифровых финансовых активов, уже сделаны: вступил в силу Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»; учтены особенности деятельности оператора информационной системы, в которой осуществляется выпуск цифровых финансовых активов, и оператора обмена цифровых финансовых активов; урегулированы отношения, возникающие при обороте цифровой валюты в Российской Федерации.

Нормативное закрепление категории «цифровые финансовые активы» и «цифровые валюты» повлекло необходимость учета таких объектов гражданского оборота и для целей налогообложения. В связи с этим Правительством РФ подготовлен законопроект, направленный на включение криптовалют как разновидности цифровых валют в систему объектов налогообложения. В целях НК РФ предлагается признать цифровую валюту имуществом и ввести обязанность физических лиц — российских граждан, а также постоянно проживающих в России на основании вида на жительство иностранных граждан и лиц без гражданства, российских организаций, филиалов и представительств юридических лиц, компаний и других корпоративных образований, обладающих гражданской правоспособностью, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, и международных организаций, созданных на территории Российской Федерации, имеющих право распоряжаться цифровой валютой, учитываемой на кошельках, сообщать в налоговые органы о таком праве, обороте средств и остатке, в случае если сумма поступлений или списаний цифровой валюты за календарный год превышает сумму, эквивалентную 600 тыс. руб. Помимо того, предусматривается ответственность за неправомерное непредставление (несвоевременное представление) отчета об операциях (гражданско-правовых сделках) с цифровой валютой и об остатках указанной цифровой валюты (а также за представление отчета, содержащего недостоверные сведения). В экспертном сообществе эта инициатива подверглась серьезной критике. В частности, Совет при Президенте РФ по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства констатировал отсутствие единого и непротиворечивого подхода, лежащего в основе действующего и проектируемого правового регулирования отношений, возникающих по поводу новых цифровых объектов¹⁰.

Развитие технологии «блокчейн» стало мощным драйвером для модернизации экономических отношений, позволившим встать на путь цифровой трансформации экономики. В то же время оно обусловило появление новых продуктов, способных находиться в обращении вне границ государственного регулирования. Думаю, что в обозримом будущем ни одна национальная юрисдикция не допустит нахождения таких продуктов вне регламентации. С точки зрения налогообложения Правительством РФ выбран упрощенный подход — признание криптовалют в качестве имущества для целей налогообложения. Это, конечно, облегчит нормативную регламентацию в действующей системе налогообложения и позволит учитывать криптовалюту при исчислении налога на доходы физических лиц, налога на прибыль, НДС. Мне видится возможным ввести на первоначальном этапе и специальный налоговый режим для операций, связанных с цифровыми финансовыми активами и цифровыми валютами.

— В рамках судебного дела «Метран»¹¹ в очередной раз был поднят вопрос об определении места оказания услуг, предоставляемых по сети Интернет. Между тем мы пользуемся Глобальной сетью уже многие годы, а на фоне пандемии цифровизация гражданского оборота только усилилась. Почему же до сих пор

¹⁰ Экспертное заключение по проекту федерального закона № 1065710-7 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (принято на заседании Совета при Президенте РФ по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства 11 февраля 2021 г. № 205-7/2021). URL: <http://privlaw.ru/povestka-58> (дата обращения: 30.03.2021).

¹¹ Дело № А76-8895/2019.

возникают споры в отношении порядка налогообложения сделок, совершенных через Интернет? Это проблема законодательного регулирования или правоприменения?

— Цифровизация гражданского оборота требует от законодателя более четких и ясных предписаний, которыми мы сегодня похвастаться не можем. Развитие цифровой экономики и порождаемые ею новые продукты, активно внедряемые в систему экономических отношений, обуславливают необходимость модернизации правовых институтов. Собственно, Российская Федерация, как и многие страны, сейчас находится на этапе поиска новых правовых инструментов, которые должны обеспечить сбалансированный подход к регулированию всех сегментов, затронутых цифровой экономикой.

Пока что мы в самом начале большого пути по обновлению всей системы экономических отношений и, как следствие, правовой системы. Имеющийся сегодня нормативный массив не в полной мере отвечает темпам цифровизации гражданского оборота. Первые шаги, сделанные законодателем в направлении правового обеспечения цифровизации, остаются предметом острой критики. Но система налогообложения не может сама по себе восполнить возникающие пробелы в регулировании цифровых отношений. Налоговые правоотношения производны от гражданского оборота и отражают только определенную часть перераспределительных отношений в экономической системе. Как следствие, мы еще увидим множество примеров, когда реальные экономические отношения, цифровизируясь, будут попадать в серую зону, и законодателю придется искать для них эффективные средства регулирования.