

УДК 336.22:005.591

Е.Л. Гулькова

М.В. Типалина

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ И РАЗВИТИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В РЕСПУБЛИКЕ КРЫМ И ГОРОДЕ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗНАЧЕНИЯ СЕВАСТОПОЛЕ

Аннотация. Авторами рассмотрены и систематизированы особые режимы осуществления предпринимательской деятельности в Республике Крым, в том числе особый режим налогообложения. Выделены типичные проблемы в области налогообложения в соответствующих регионах: споры между налоговыми органами и организациями по факту уплаты налогов за 2014 г.; вопросы налогообложения организаций, не прошедших перерегистрацию; вопросы, связанные с методикой определения налоговой нагрузки, оценкой эффективности налоговых льгот.

Ключевые слова: налогообложение организаций, налоговое законодательство, налоговые льготы, республика Крым и город федерального значения Севастополь, свободная экономическая зона, налоговая нагрузка.

Elena Gulkova

Maria Tupalina

MODERN PROBLEMS OF FORMATION AND DEVELOPMENT OF THE TAX RELATIONS IN THE CRIMEA AND SEVASTOPOL

Annotation. The authors systematically reviewed special regimes of activity in the Republic of Crimea, including a special tax regime. The authors selected problems in the field of taxation in the regions: disputes between tax authorities and organizations upon payment of taxes for 2014; taxation of organizations that have not been re-registered tax burden, assessment of the effectiveness of tax benefits.

Keywords: taxation of corporations, tax law, tax benefits, the Republic of Crimea and the Federal city of Sevastopol, free economic zone, the tax burden.

Значительные изменения, произошедшие в России в связи с образованием новых субъектов федерации – Республики Крым и города федерального значения Севастополя, привели к существенным социально-экономическим и управленческим трансформациям в данных регионах, которые связаны с формированием другого рода финансовых структур, налоговой системы, механизмов налогового администрирования и остальных финансово-правовых аспектов.

После 1 января 2015 г. существовало несколько вариантов развития событий в сфере налогового законодательства:

1) Налогообложение в рамках свободной экономической зоны (СЭЗ) (ключевые преимущества – льготные налоговые ставки или освобождение от уплаты налогов при соблюдении условий, установленных законодательством Российской Федерации; основной недостаток – полное соответствие требованиям, предъявляемым к резиденту свободной экономической зоны).

2) Общий порядок налогообложения, но с предоставлением предусмотренных региональным законодательством налоговых льгот (ключевые преимущества – минимальные потери для федерального бюджета, минимальные изменения налогового законодательства; основной недостаток – узкий круг налоговых льгот, только по региональным и местным налогам, возможное увеличение налоговой нагрузки, трудности интеграции).

3) Включение субъектов в состав территорий для реализации региональных инвестиционных проектов (внесение изменений в ст. 25.8 НК РФ «Общие положения о региональных инвестиционных проектах») (ключевые преимущества – создание благоприятных налоговых условий в целях осуществления инвестиционной деятельности на территориях, закрепленных НК РФ; основной недостаток – организация должна соответствовать требованиям, предъявляемым к участникам региональных инвестиционных проектов [4].

Законодателем был избран первый вариант и с 1 января 2015 г. вступил в силу Федеральный закон № 377-ФЗ от 29 ноября 2014 г. (ред. от 31 декабря 2014 г.) «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне (СЭЗ) на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя», который регулирует функционирование СЭЗ. Основные задачи которой – социально-экономического развитие, привлечение инвестиций, развитие туризма, сельского хозяйства указанных регионов. Свободная экономическая зона создана на двадцать пять лет, срок ее существования может быть продлен федеральным законом.

Особый режим осуществления участниками СЭЗ предпринимательской и иной деятельности включает в себя: особенности осуществления градостроительной деятельности и землепользования, особый режим налогообложения, предоставление субсидий и т.д.

По состоянию на 23 октября 2015 г. по 191 инвестиционному проекту подписаны договоры и начата реализация проектов; 26 инвестиционных проектов находится в стадии рассмотрения. Общий объем капитальных вложений по инвестиционным проектам составляет более 50 млрд руб. [5].

Существенные гарантии участнику СЭЗ в области налогообложения установлены Федеральным законом № 379-ФЗ от 29 ноября 2014 г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) в связи с принятием Федерального закона «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя» (см. табл. 1) [1].

Таблица 1

Налоговые льготы, установленные для резидентов свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя

Наименование налога	Статья НК РФ	Характеристика особого режима налогообложения в свободной экономической зоне
НДС	Ст. 146. Объект налогообложения	Не признается объектом налогообложения реализация автономной некоммерческой организацией (АНО), созданной в соответствии с Федеральным законом «О защите интересов физических лиц, имеющих вклады в банках и обособленных структурных подразделениях банков, зарегистрированных и (или) действующих на территории Республики Крым и г. Севастополя», имущества и имущественных прав и оказание этой организацией услуг по представлению интересов вкладчиков
	Ст. 164. Налоговые ставки	Налогообложение производится по налоговой ставке 0 % при реализации услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления (назначения) пассажиров и багажа расположен на территории Республики Крым или г. Севастополя
Налог на прибыль организаций	Ст. 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы	При определении налоговой базы не учитываются доходы АНО, созданной в соответствии с Федеральным законом «О защите интересов физических лиц, имеющих вклады в банках и обособленных структурных подразделениях банков, зарегистрированных или действующих на территории Республики Крым и г. Севастополя»
	Ст. 259.3. Применение повышающих коэффициентов к норме амортизации	Налогоплательщики, имеющие статус резидента промышленно-производственной, туристско-рекреационной, либо участника СЭЗ, вправе применять к основной норме амортизации коэффициент, но не выше 2 в отношении собственных амортизируемых основных средств

Наименование налога	Статья НК РФ	Характеристика особого режима налогообложения в свободной экономической зоне
	Ст. 284. Налоговые ставки	Для организаций – участников СЭЗ (от деятельности в свободной экономической зоне): налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается – 0 % и применяется в течение 10 последовательных налоговых периодов начиная с периода, в котором была впервые получена прибыль от реализации товаров (работ, услуг); налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в бюджеты Республики Крым и г. Севастополя может устанавливаться в пониженном размере (не может превышать 13,5 %)
Государственная пошлина	Ст. 333.35. Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций	Государственная пошлина не уплачивается: за выдачу паспорта, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации за пределами территории РФ, за выдачу национального водительского удостоверения, удостоверения тракториста-машиниста, регистрационных документов на транспортные средства лицам, признанным гражданами РФ в соответствии с Федеральным конституционным законом от 21 марта 2014 г. № 6-ФКЗ; за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, возникших на территориях Республики Крым и г. Севастополя до дня вступления в силу соответствующего закона
Единый сельскохозяйственный налог	Ст. 346.8. Налоговая ставка	Законами Республики Крым и г. Севастополя налоговая ставка в отношении налоговой базы, определяемой по деятельности на территориях данных субъектов РФ, может быть уменьшена: в отношении периодов 2015–2016 гг. – до 0 %; 2017–2021 гг. – до 4 %. Налоговые ставки не могут быть повышены в течение указанных периодов, начиная с налогового периода, с которого применяется пониженная налоговая ставка
Упрощенная система налогообложения	Ст. 346.20. Налоговые ставки	Законами Республики Крым и г. Севастополя в отношении периодов 2015–2016 гг. налоговая ставка может быть уменьшена до 0 %, 2017–2021 гг. налоговая ставка может быть уменьшена: до 4 %, если объект налогообложения – доходы; до 10 %, если объект налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом налоговые ставки не могут быть ниже 3 % и могут дифференцироваться в зависимости от категорий налогоплательщиков. Налоговые ставки, не могут быть повышены в течение указанных периодов, начиная с налогового периода, с которого применяется пониженная налоговая ставка
Патентная система налогообложения	Ст. 346.50. Налоговая ставка	Законами Республики Крым и г. Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена на территориях соответствующих субъектов РФ: в отношении периодов 2015–2016 гг. – до 0 %; 2017–2021 гг. – до 4 %. Налоговые ставки не могут быть повышены в течение периодов, начиная с календарного года, с которого применяется пониженная налоговая ставка
Налог на имущество организаций	Ст. 380. Налоговая ставка Ст. 381. Налоговые льготы	Налоговые ставки, установленные законами Республики Крым и г. Севастополя, не могут быть повышены в течение 5 последовательных налоговых периодов начиная с налогового периода, с которого применяется налоговая ставка. Освобождаются от налогообложения организации – в отношении имущества, учитываемого на балансе организации – участника СЭЗ, созданного (приобретенного) в целях ведения деятельности на территории СЭЗ, в течение десяти лет с месяца, следующего за месяцем принятия на учет указанного имущества

Окончание таблицы 1

Наименование налога	Статья НК РФ	Характеристика особого режима налогообложения в свободной экономической зоне
Земельный налог	Ст. 390. Налоговая база Ст. 395. Налоговые льготы	До 1 января года, следующего за годом утверждения на территориях Республики Крым и г. Севастополя результатов массовой кадастровой оценки земельных участков, налоговая база определяется на основе нормативной цены земли. Освобождаются от налогообложения: организации – участники свободной экономической зоны – в отношении земельных участков, расположенных на территории СЭЗ и используемых в целях выполнения договора об осуществлении деятельности в СЭЗ, сроком на три года с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок

Важным фактором, предусматривающим благоприятное влияние на экономику Республики Крым и города Севастополя, является формирование эффективных норм регионального налогового законодательства. Заданы направления: оптимизация налоговых льгот, введение новой системы налогообложения имущества физических лиц в 2017–2018 гг., повышение ставок акцизов на отдельные товары алкогольной группы, постепенное сокращение сферы применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и замена его патентом. На сегодняшний день налоговая политика направлена на создание выгодных условий для предпринимательской и инвестиционной активности [2].

В развитие федерального законодательства приняты соответствующие Законы Республики Крым. В частности, «Об установлении ставки по налогу на прибыль организаций на территории Республики Крым», где указано, что с момента внесения в единый реестр участников свободной экономической зоны установлены ставки в размере: 2 % – в течение 3 лет; 6 % – 4–8-й гг.; 13,5 % – с 9-го года, при условии ведения налогоплательщиками раздельного учета доходов (расходов) от деятельности, осуществляемой в качестве участника СЭЗ, и доходов (расходов) от иной деятельности (Закон Республики Крым № 61-ЗРК/2014 от 29 декабря 2014 г.). А также, закон «О налоге на имущество организаций», в котором установлена пониженная ставка налога на имущество в размере 1 %, а организациям, занимающимся производством сельскохозяйственной продукции, – 0,5 % при условии, того, что выручка от реализации произведенной ими продукции (работ, услуг) от основной деятельности составляет не менее 70 % общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг) (Закон Республики Крым № 7-ЗРК от 19 ноября 2014 г.).

Кроме этого, предусмотрено снижение налоговой нагрузки на малый бизнес, например: законом «Об установлении ставки налога, уплачиваемого при применении патентной системы налогообложения» налоговая ставка устанавливается в размере 1 % (Закон Республики Крым № 62-ЗРК/2014 от 29 декабря 2014 г.). А также, особые условия для сельскохозяйственных производителей – налоговая ставка на 2015–2016 гг. при применении единого сельскохозяйственного налога устанавливается в размере 0,5 % (Закон Республики Крым № 60-ЗРК/2014 от 29 декабря 2014 г. «Об установлении ставки единого сельскохозяйственного налога на территории Республики Крым»).

Предусмотрена пониженная налоговая ставка при применении упрощенной системы налогообложения – 3 % (объект налогообложения – доходы); налоговая ставка 7 % (объект налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов) (Закон Республики Крым № 59-ЗРК/2014 от 29 декабря 2014 г. «Об установлении ставки налога, уплачиваемого при применении упрощенной системы налогообложения»).

Проводимая сейчас налоговая политика позволила уменьшить налоговую нагрузку предприятий, все это содействует формированию законных условий для улучшения ведения хозяйственной

деятельности и исполнения налоговых обязательств; повышении роли налогообложения в формировании доходов регионального бюджета и обеспечение в процессе налогообложения коммерческих интересов индивидуальных предпринимателей и юридических лиц.

Одним из обязательных условий эффективного построения и функционирования налоговой системы в регионе является налоговое администрирование на соответствующем уровне, а также конструктивная работа налоговых органов, обеспечение информированности налогоплательщиков, достижение высокого уровня налоговой дисциплины.

Преобразования, которые происходят в налоговой системе Республики Крым и городе Севастополе, связанные с применением российского законодательства, повлекли за собой много проблем, вызванных как внутренними, так и внешними факторами, разрешить которые в полном объеме пока не удастся.

Серьезные проблемы связаны с урегулированием споров между налоговыми органами и организациями по факту уплаты налогов за 2014 г., вплоть до судебных разбирательств. Необходимость в совершенствовании правового регулирования налоговых отношений вышеназванных территорий вызвана тем, что изменения налогового законодательства создают предпосылки для уклонения от уплаты налогов и совершения различных налоговых правонарушений со стороны как физических, так и юридических лиц. В данном случае, нельзя забывать и о защите прав налогоплательщиков в условиях перехода на российское законодательство, в особенности по делам о налоговых правонарушениях и преступлениях, открытых до 2015 г. и не получивших достаточной правовой оценки в судах.

До 1 января 2015 г. отношения по установлению и взиманию налогов и сборов, осуществлению налогового контроля, обжалованию актов налоговых органов, действий их должностных лиц и привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения, регулировались нормативными правовыми актами Республики Крым и города Севастополя. В связи с этим, налоговые и неналоговые доходы, предусмотренные такими нормативными правовыми актами, подлежали зачислению соответственно в бюджет Республики Крым, бюджет города Севастополя и местные бюджеты.

Необходимо указать, что в условиях переходного периода (до 1 января 2015 г.) многие предприятия Республики Крым и города Севастополя перерегистрировались в российских налоговых органах и, соответственно, с 1 января 2015 г. исчисляются налоги по российскому законодательству. На сегодняшний день по российскому законодательству количество юридических лиц, сведения о которых содержатся в Едином государственном реестре юридических лиц по состоянию на 01.08.2015 г. в Крымском федеральном округе – 34 751, созданные – 18 802, зарегистрированные до 01.07.2002 г. – 15 949. Исходя из этих особенностей, и возникают проблемы урегулирования споров между налоговыми органами и организациями по факту уплаты налогов за 2014 г.

Также необходимо выделить в отдельную проблему вопросы налогообложения организаций, не прошедших перерегистрацию. Это касается компаний, зарегистрированных по законодательству Украины. В подобных ситуациях одно лицо или объект рассматривается в качестве налогоплательщика сразу несколькими государствами, что вполне соответствует налоговому законодательству каждой страны. В данном случае формы и методы деятельности налоговых органов, а также мероприятия налогового контроля помимо национального законодательства регулируются и международными договорами Российской Федерации, которые содержат положения, касающиеся налогов и сборов.

Установлено, что суммы НДС, предъявленные плательщиками Украины до 31 декабря 2014 г., учитываются в составе расходов по налогу на прибыль. Кроме того, с 1 мая 2014 г. ставка НДС (за исключением отдельных операций) снизилась с 20 % до 18 %. Переплата или задолженность по НДС, сформированная на 1 марта 2014 г., не подлежит возмещению и взысканию. Переплата или задолженность по иным налогам и сборам пересчитывается в рубли по курсу 3,8 руб. за гривну. Несмотря на то, что местными нормативными актами предусмотрены особенности, исключющие

двойное налогообложение данный вопрос требует особого внимания, детального рассмотрения и обоснованного урегулирования [6].

Некоторое время назад в Российской Федерации уже существовала подобная ситуация. В данном случае, основной причиной послужило неурегулированное федеральными властями региональное и местное законодательство в сфере налогообложения.

Совершенствование правового регулирования исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов тесно связано со способами обеспечения реализации налоговых процедур, а также производства по применению административно-налоговых санкций. В связи с этим, необходимо учитывать разногласия по принятию основных судебных и административных решений при обжаловании результатов применения мер организационного и принудительного характера, которые были реализованы в условиях перехода к российскому налоговому законодательству.

Таким образом, необходимо совершенствовать методы, регулирующие отношения финансово-правового и контрольного характера, в особенности инструменты налогового администрирования и контроля для обеспечения соблюдения налогового законодательства и защиты прав налогоплательщиков в Республике Крым и городе Севастополе.

Необходимо выделить еще некоторые проблемы, связанные с методикой определения налоговой нагрузки. В частности, участникам свободной таможенной зоны предоставлены гарантии в случае изменения налоговых ставок по федеральным налогам, либо других изменений, приводящих к увеличению совокупной налоговой нагрузки. Методика расчета величины совокупной налоговой нагрузки, размеров подлежащих компенсации налогов и порядок установления факта увеличения этих величин определяются уполномоченным федеральным органом исполнительной власти по согласованию с высшим исполнительным органом государственной власти Республики Крым. Однако термин «совокупная налоговая нагрузка» законодательно не закреплен.

Для того, чтобы обеспечить гарантии, необходима утвержденная прозрачная методика расчета величины совокупной нагрузки, порядок реализации гарантий, которая на сегодняшний день отсутствует. При разработке данных документов в области СЭЗ в Крыму предлагалось в качестве модели использовать документы Калининградской особой экономической зоны. Так, например, для резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области установлена методика расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала финансирования инвестиционного проекта.

Необходимо указать, что величина совокупной налоговой нагрузки за календарный год для свободных экономических зон – это отношение суммы налогов (сборов), начисленных за календарный год, за исключением сумм акцизов, НДС, взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации к выручке от продажи продукции (товаров), а также поступлений, связанных с выполнением работ (услуг), размер которых определяется по правилам бухгалтерского учета [3]. При установлении факта увеличения величины совокупной налоговой нагрузки резидент СЭЗ указывает законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, повлекшие по его расчетам это увеличение. Следует отметить, что приведенный порядок отличается от методики расчета налоговой нагрузки, указанной в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок. Для целей налогового контроля налоговая нагрузка – это соотношение суммы уплаченных налогов и выручки организаций. Критерием для выездной налоговой проверки служит налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по конкретной отрасли. Таким образом, единого, закреплённого в нормативных актах механизма расчета налоговой нагрузки не существует, кроме того, различные исследователи теории налогообложения предлагают авторские методики. Выявленная существенная проблема может помешать функционированию свободной экономической зоны.

Возможной альтернативой может послужить предложение о разработке специального документа – «Методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала реализации ре-

зидентом свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя инвестиционного проекта и порядка установления (фиксации) факта увеличения этой величины». В данном документе необходимо закрепить понятие «совокупная налоговая нагрузка», определить формулу расчета, расшифровав, какие именно налоги участвуют в расчете, представить форму отчетности для установления (фиксации) факта увеличения налоговой нагрузки.

Перспективы развития налоговых отношений в данных регионах указаны в «Основных направлениях налоговой политики Республики Крым на 2016 год», где особое внимание уделено оптимизации налоговых льгот, ежегодному проведению оценки их эффективности [5]. Однако отсутствуют соответствующие методики и формы налоговой статистической отчетности, позволяющие эти направления реализовать.

Подводя итог, следует отметить, что в ближайшее время необходимо решить следующие вопросы:

- урегулировать споры между налоговыми органами и организациями по факту уплаты налогов за 2014 г.;
- урегулировать порядок налогообложения организаций, не прошедших перерегистрацию;
- закрепить понятие «совокупная налоговая нагрузка», определить единую методику расчета;
- разработать методику и закрепить статистическую форму оценки эффективности налоговых льгот.

Все вышеперечисленные мероприятия помогут реализовать плавный переход и реализацию российского налогового законодательства в республике Крым и городе Севастополе с наименьшими отклонениями и нарушениями, а также послужат основой для понимания законодательства налогоплательщиками, уменьшению спорных ситуаций, урегулированию существующих судебных разбирательств в сфере налогообложения.

Библиографический список:

1. В Крыму подписано более 190 договоров об условиях деятельности в свободной экономической зоне [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://minek.rk.gov.ru/rus/index.htm/news/318786.htm> (дата обращения : 15.10.2015).
2. Гулькова, Е. Л. Альтернативы налогообложения организаций новых субъектов Российской Федерации (Республики Крым и г. Севастополя) / Е. Л. Гулькова, М. В. Типалина. – Вестник университета. – 2014. – № 8. – С. 32–42.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 [Электронный ресурс]: федеральный закон № 146 от 31 июля 1998 г. – Режим доступа : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 15.10.2015).
4. Об утверждении методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала финансирования резидентом Особой экономической зоны в Калининградской области инвестиционного проекта и порядка установления (фиксации) факта увеличения этой величины [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 23.06.2006 № 391 (ред. от 30.07.2014). – Режим доступа : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 15.10.2015).
5. Основные направления налоговой политики Республики Крым на 2016 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 15.10.2015)
6. Установлены особенности применения налогового законодательства в Крыму до 2015 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rnk.ru/news/208851-ustanovleny-osobennosti-primeneniya-nalogovogo-zakonodatelstva-v-krymu-do-2015-goda> (дата обращения : 15.10.2015).