

## ОБЗОР НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА МАЙ–ИЮНЬ 2014 Г.

Л.Анисимова

*В рассматриваемый период произошли события, последствия которых в ближайшей перспективе будут во многом определять действия государства в сфере экономики: Россия перевела на режим предоплаты поставки газа на Украину и подписала Соглашение о вхождении в состав Евразийского союза совместно с Белоруссией и Казахстаном (ЕАЭС). Продолжается дискуссия о порядке налогообложения дивидендов, инициированная Минфином России, а также вновь обсуждается вопрос о восстановлении права Следственного комитета Российской Федерации (СК РФ) самостоятельно возбуждать уголовные дела по налоговым нарушениям.*

Перевод России на предоплату поставок газа на Украину и создание ЕАЭС являются политически мотивированными решениями, но их экономические последствия в краткосрочной перспективе представляются неоднозначными, а в долгосрочной – не прогнозируемыми. С одной стороны, Россия расширяет рынок, но он является не вполне свободным (мы наблюдаем строительство внутри общего рынка Всемирной торговой организации (ВТО) некоторого обособленного «рынка», создаваемого рядом стран при участии России). В результате такого соглашения Россия получает в основном политические бонусы, а другие участники – возможность приобретать углеводороды по ценам внутреннего рынка России с правом в дальнейшем самостоятельно взимать экспортную пошлину в свои бюджеты за экспорт углеводородов за пределы союза. Это ограничивает финансовую базу российского бюджета.

Перевод Украины на оплату газа по ценам мирового рынка (независимо от того, будет это осуществлено в рамках действующего договора или будет заключен новый договор, которым будет урегулирован вопрос о долгах по действующему договору) – напротив, шаг положительный безотносительно мотивов его осуществления. В тех ситуациях, когда Россия выходит из конфликтов, опираясь на нормы и правила ВТО, она заслуживает безусловной поддержки.

В центре внимания российского руководства по-прежнему остается наращивание поставок углеводородов в страны Азии и Европы, тем более что в течение последнего месяца цена нефти возросла на 10% (по данным экспертов, 20 лет назад на долю минеральных продуктов приходилось около 43% российского экспорта, а в 2011 г. – более 70%)<sup>1</sup>. Инвестиции в основные средства в других секторах,

напротив, в течение уже продолжительного времени имеют тенденцию к сокращению. С начала года инвестиции уменьшились на 3,8% по сравнению с январем – маем 2013 г. Это свидетельствует об усиливающемся скепсисе инвесторов в отношении перспектив экономики РФ<sup>2</sup>.

По мере свертывания инвестиционной активности ужесточаются условия работы бизнеса в России, что ускоряет утечку капиталов за ее пределы, а это, в свою очередь, влечет еще большие административные ограничения на внутреннем рынке.

Предпринимаемые в последнее время шаги по повышению ответственности за налоговые нарушения представляются весьма неоднозначными. Компромисс позиций СК РФ и Федеральной налоговой службы (ФНС) России по вопросу о взаимодействии этих двух ведомств при выявлении налоговых нарушений, изложенный в проекте поправок к действующему законодательству, подвергается критике со стороны экспертов и деловых кругов<sup>3</sup>. Дело в том, что, согласно предлагаемому порядку, уголовная ответственность руководителей организации (определяемая в соответствии с Уголовным кодексом Российской Федерации (УК РФ)) будет наступать даже в тех случаях, когда налоговые нарушения самой организации-налогоплательщика (определяемые Налоговым Кодексом Российской Федерации (НК РФ)) полностью урегулированы (недоимка погашена, штрафы и пени уплачены). То есть предмета нарушений по НК РФ формально нет, но руководитель может быть привлечен к уголовной ответственности по УК РФ. А как быть в ситуации, когда деньги от покупателя получены с опозданием и по этой причине своевременно налог

1 Исчезающий несырьевой экспорт России, сайт ng.ru/editorial/2014-06-18 от 18.06.2014 г.

2 Павел Сморщиков, «Инвестиционная фикция», Газета.Ru, сайт news.ru.msn.com/economy/ от 23.06.2014 г.

3 Бизнесмены попросили Путина сохранить порядок возбуждения налоговых дел lenta.ru/news/2014/06/24/putintax/

не уплачен? За это директор (главный менеджер) организации тоже должен подлежать уголовному преследованию? По нашему мнению, проблема в том, что налоговое законодательство и уголовное законодательство существуют как бы параллельно. Возникает конфликт интересов и полномочий соответствующих министерств и ведомств, который пока преодолеть не удастся. Полагаем, что позиция СК РФ должна быть всесторонне изучена Конституционным судом Российской Федерации (КС РФ). Необходимо исследовать конституционную возможность реализации выстраиваемой СК РФ юридической схемы, предусматривающей применение наказания к руководителю организации за налоговые нарушения по нормам уголовного права, притом что базовые нарушения организационно-налогоплательщика по нормам налогового права уже устранены.

Еще один вопрос требует дополнительного изучения. Постепенное закрытие внешних рынков для российских товаропроизводителей вследствие введенных в отношении России в 2014 г. экономических санкций со стороны ряда развитых стран вынуждает Россию искать новых партнеров и новые схемы взаимодействия на мировом рынке. Все чаще стали раздаваться предложения (даже со стороны некоторых российских экономистов) о целесообразности замены доллара США в торгово-экономических расчетах России с другими странами на валюты этих стран. По нашему мнению, экономическая целесообразность не должна приноситься в жертву патристическим настроениям. У доллара США есть одно неоспоримое преимущество по сравнению со многими другими валютами – государство США не может повлиять на размер эмиссии национальной валюты, эмиссионные центры являются коммерческими предприятиями, не подчиненными государству. Именно это позволяет Федеральной резервной системе США (ФРС) вести формально независимую валютную политику и устойчиво контролировать курс национальной валюты.

В России ЦБ РФ, к сожалению, фактически все больше превращается в министерство по денежной политике. Это следует, например, из содержания Постановления Правительства РФ от 21.05.2014 г. №476 «О предоставлении согласия на уступку прав требований», согласно которому ЦБ РФ выкупает банковские кредиты, обеспеченные гарантиями Правительства РФ (в основном, речь идет о кредитах организациям оборонного комплекса)<sup>1</sup>. Мы также неоднократно сталкивались с тем, что международные резервы ЦБ РФ предлагается использовать для финансирования инвестиционных про-

грамм и проектов – такие предложения исходили от депутатов и даже от Президента РФ (в частности, когда обсуждался вопрос о докапитализации ОАО «Газпром»). Сомнительно, чтобы российское правительство на деле согласилось получать в оплату за поставку товаров с абсолютной потребительной стоимостью (углеводородов) национальные валюты, которые, возможно, будут эмитироваться по указанию руководящей партии или правительства иностранного государства специально для расчетов по конкретному договору (договорам). Во избежание страновых рисков текущие курсы таких валют к рублю, видимо, все-таки будут оцениваться через кросс-курсы этих валют и рубля к стандартным резервным валютам (доллару США и евро).

Еще одним весьма спорным предложением, которое дискутируется среди экономистов, является предложение Минфина России выплачивать дивиденды не из чистой прибыли, а из прибыли до налогообложения<sup>2</sup>. Минфин России объясняет свою позицию тем, что налогооблагаемую прибыль можно легко уменьшить «бумажными» убытками. Но термин «бумажные» убытки не имеет экономического смысла. Приведем пример. Введение консолидированной группы налогоплательщиков, формально являющихся юридическими лицами, предоставило возможность убыточным организациям «потрогать» своими убытками. Это – льгота. Если она привела к утрате доходов региональными бюджетами, значит надо ее отменять. Но ведь решение о консолидации налоговой базы принималось без участия Минфина России. Если налоговая база рассчитывается в соответствии с правилами НК РФ (по рыночным ценам) или с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) (по рыночным ценам), то уменьшение налоговой базы – отнюдь не бумажные убытки, и это надо признавать как объективную реальность. Рынок колеблется. Колеблются курсы валют, колеблется стоимость активов, что влечет за собой естественное снижение или уменьшение налоговой базы. Необоснованные потери доходов бюджетов в условиях рынка возможны только вследствие предоставленных льгот или по причине налоговых нарушений. Если Минфин России не в состоянии противостоять лоббистам налоговых льгот и исключений, то это не повод отказываться от базовых понятий прибыли и дивидендов. В бюджет государства должен идти налог на прибыль. Его уплачивает организация-на-

1 См. далее по тексту.

2 «Минэкономразвития против выплаты дивидендов до налогообложения. Минэкономразвития раскритиковало законопроект Минфина об отмене ограничения на выплату дивидендов только за счет чистой прибыли», сайт [izvestia.ru/news/572264](http://izvestia.ru/news/572264), июнь 2014 г.

логоплательщик, т.к. прибыль – это ее собственность, и именно она вправе решить, как в дальнейшем эта собственность будет распределяться. Дивиденды распределяются в пользу третьих лиц, присваиваются их получателями и только после этого становятся собственностью этих третьих лиц и подлежат налогообложению. Получатели дивидендов тоже уплачивают налог со своей собственности. Если принято решение о зачете суммы выплачиваемых дивидендов в уменьшение базы по налогу на прибыль, то это – ошибка методологов, которая и привела, видимо, к тем проблемам, которые Минфин России пытается решить<sup>1</sup>. Действительно, представляется нереальной ситуация, при которой сумма прибыли меньше суммы дивидендов. Предложение Минфина России вообще отказаться от налогообложения прибыли и облагать только дивиденды, как мы уже отмечали в предыдущих обзорах, является крайне рискованным, поскольку по всем международным соглашениям дивиденды облагаются по месту резидентства получателя. Минфином России фактически предлагается на территории РФ реализовать колониальную схему налогообложения, при которой полученные доходы на вложенный капитал без налогов выводятся по месту налогового резидентства капиталиста, а полученные доходы на вложенный труд – облагаются по месту налогового резидентства наемного работника.

В мае–июне 2014 г. особое внимание привлекают следующие документы:

1. 29 мая 2014 г. был подписан Договор о Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС) между Республикой Беларусь, Республикой Казахстан и Российской Федерацией. В договоре указывается, что он принимает во внимание нормы, правила и принципы ВТО. В рамках ЕАЭС обеспечивается свобода движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, проведение скоординированной, согласованной или единой политики в отраслях экономики, определенных Договором и международными договорами в рамках Союза. Союз является международной организацией, обладающей международной правосубъектностью. В числе основных принципов функционирования Союза заявлены соблюдение принципов рыночной экономики и добросовестной конкуренции, функционирование таможенного союза без изъятий и ограничений после окончания переходных периодов (вводится единый таможенный тариф ЕАЭС, перемещение товаров внутри ЕАЭС осуществляется без таможен-

ного декларирования, за исключением отдельных видов товаров (работ, услуг).

Договором предусмотрены защитные антидемпинговые меры, компенсационные меры, направленные на защиту внутреннего рынка ЕАЭС. Для решения споров формируется постоянно действующий судебный орган – Суд Союза.

Негативным фактором для экономики РФ является согласование в рамках ЕАЭС высокого порога госдолга (50% ВВП)<sup>2</sup>, что можно рассматривать как скрытое поэтапное смещение порога государственного долга в странах-участницах, в том числе, – в РФ в сторону повышения<sup>3</sup>. Годовой дефицит консолидированного бюджета сектора госуправления ЕАЭС, согласно подписанному договору, не должен превышать 3%.

Из положительных моментов следует отметить, что при движении товаров по территории ЕАЭС сохраняется режим уплаты НДС, установленный российским законодательством для импорта и экспорта товаров (работ, услуг)<sup>4</sup>. В ближайшей перспективе намечена работа по сближению систем налогообложения стран-участниц: гармонизация ставок акцизов «по наиболее чувствительным подакцизным товарам», расширение применения информационных технологий при уплате налогов и др.

2. Постановлением КС РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П дано разъяснение по вопросу об оплате налога на добавленную стоимость (НДС) субъектами отношений, которые подпадают под систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД), но при этом сами применяют общую систему налогообложения, исчисляя по правилам этой общей системы НДС и декларируя облагаемые им операции и суммы исчисленного налога. Фиксируя нарушения у таких налогоплательщиков по обеим системам налогообложения, налоговые органы нередко привлекают нарушителей к ответственности за налоговое правонарушение, начисляя недоимку как по ЕНВД, так и по НДС. Ситуация усугубляется тем обстоятельством, что плательщики НДС обязаны выставлять счета-фактуры, а розничные торговцы, подпадающие по системе ЕНВД, выставляют покупателю кассовый чек, в котором НДС не выделяется. В последнем случае розничные торговцы рассчитывают НДС самостоятельно и отражают его в декларации.

Применявший такую схему ООО «Торговый дом «Камснаб» направил иск о признании неконститу-

2 См. ст. 63 Договора.

3 Который в настоящее время действующим законодательством РФ установлен в пределах рекомендованных МВФ РФ 10–12% ВВП.

4 См. ст. 72 Договора.

1 Только в этом случае налогооблагаемая прибыль может оказаться меньше суммы дивидендов.

ционными пп. 6 и 7 ст. 168 НК РФ и п. ст. 173 НК РФ, поскольку арбитражные суды различных инстанций по-разному решали возникший спор.

КС РФ, рассмотрев дело по существу, разъяснил, что указанные выше пункты НК РФ не противоречат Конституции РФ, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они не предполагают возложения на лицо, занимающееся розничной реализацией товаров без выставления покупателям счетов-фактур, обязанности по уплате в бюджет НДС, если такое лицо по виду осуществляемой им предпринимательской деятельности относится к плательщикам ЕНВД. В качестве вывода КС РФ предложил судебным и налоговым органам пересмотреть правоприменительную практику.

Рассматриваемое постановление КС РФ заслуживает особого внимания, поскольку его текст содержит разъяснение позиции КС РФ по многим вопросам, связанным с принципами налогообложения.

3. В связи с реорганизацией системы арбитражных судов и включением их в систему судебных органов Верховного суда РФ, Федеральным конституционным законом № 8-ФКЗ от 4.06.2014 г. установлено, что разъяснения Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации (ВАС РФ) по вопросам судебной практики сохраняют свою силу до принятия соответствующих решений Пленумом Верховного Суда РФ. Это важное решение, предотвращающее разрушение сформированной арбитражными судами правоприменительной практики.

4. В соответствии с Федеральным законом от 04.06.2014 г. № 143-ФЗ исключена из подведомственности арбитражных судов целая категория судебных споров (исключены дела об оспаривании результатов кадастровой стоимости; об оспаривании нормативно-правовых актов в сфере оценочной деятельности; об основах регулирования тарифов организаций коммунального комплекса; о защите конкуренции; о рассмотрении нормативно-правовых актов в сфере таможенного регулирования и др.). Весьма спорным и неоднозначным решением, нарушающим устойчивость функционирования бизнеса, является предоставление возможности пересмотра Верховным Судом РФ вступивших в законную силу решений арбитражных судов по делам об административных правонарушениях без оговорки о том, что такой пересмотр возможен, если он не ухудшает положение налогоплательщика.

5. Постановление Правительства РФ от 21.05.2014 г. № 476 можно квалифицировать как

разновидность решения о «количественном смягчении» (фактически – признании факта эмиссии денежных средств), проводимом Банком России. Последнему предоставлено право выкупать кредиты российских банков, по которым имеются гарантии Правительства РФ (в основном, это кредиты организациям военно-промышленного комплекса). На самом деле деньги давно уже в обороте и потрачены заемщиками (в том числе на выплаты заработных плат, размеры которых в этом году руководители госкорпораций отказались публиковать), но возможности списать выданные кредиты за счет сформированных из прибыли резервов, видимо, у банков-кредиторов просто нет. Признать такие банки и госкорпорации (например, госкорпорацию «Внешэкономбанк») банкротами государство не решилось. Поэтому ЦБ РФ возместит банкам-кредиторам выданные кредиты (видимо, с начисленными процентами и процентами по просроченным кредитам за все время существования задолженности) и тем самым фактически узаконит эмиссию. Вопрос только в том, а были ли предусмотрены бюджетом резервы на выплаты по государственным гарантиям? Если нет, то источником выплаты будет прямая эмиссия денежных средств. Второй интересный момент – это то, что рассматриваемым постановлением Банку России разрешено перепродавать выкупленные кредиты новым кредиторам. Порядок определения цены перепродажи указанного актива при этом постановлением не определен.

6. Письмом Минфина России от 2 июня 2014 г. № 03-05-05-01/26195 разъяснено, что после вступления в силу Федерального закона от 02.04.2014 г. № 52-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» отменена действовавшая ранее льгота, согласно которой организации, применявшие ЕНВД, были освобождены от обязанности по уплате налога на имущество организаций в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД. Теперь п. 4 ст. 346.26 НК РФ такая обязанность установлена в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость. Субъекты могут определять особенности исчисления налоговой базы (фактически – предоставлять льготы), но только в случае, если субъектом РФ в установленном порядке утверждены результаты кадастровой оценки стоимости объектов недвижимого имущества на территории региона. ●