

ОБЗОР НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА АВГУСТ-СЕНТЯБРЬ 2014 Г.

Л.Анисимова

В анализируемый период развернулась широкая полемика по мерам преодоления последствий введенных экономических санкций для России. Полагаем, что принятие решений должно опираться на всесторонний анализ возможных последствий тех или иных мер, предлагаемых как Правительством РФ, так и экспертами.

В августе-сентябре т.г. подготовка проекта бюджета на 2015 г. и плановый период 2016–2017 гг. сопровождалась длительными дискуссиями в Правительстве РФ о возможном введении налога с продаж со ставкой до 3% и передаче права на его установление в регионы, об увеличении ставки НДС, о введении прогрессивной шкалы подоходного налога¹. Учитывая возможность рецессии, от увеличения налоговой нагрузки по этим налогам, ведущей к принудительному снижению платежеспособного спроса, отказались.

В проектировках к проекту бюджета учтено снятие ограничений с базы обложения взносами в Федеральный фонд медицинского страхования (за счет увеличения нагрузки на расходы товаропроизводителей по взносам в ФФОМС были несколько уменьшены расходы федерального бюджета по перечислению средств в государственные социальные фонды, что позволило снизить его дефицитность в рамках представленного в Госдуме проекта на 2015 г. и 2016–2017 гг.).

Рассмотрим некоторые из предлагаемых мер по преодолению последствий экономических санкций и выходу из стагнации.

Небесспорным является намерение Правительства РФ на данном этапе экономического развития замещать прямые бюджетные расходы государственными гарантиями. Проблема в том, что в бюджете под гарантии средства не резервируются. В случае обращения за выплатами по коммерческим договорам к гаранту (каким окажется государство), в бюджете могут сформироваться значительные объемы текущих расходов, не обеспеченных источниками. При значительных объемах выдаваемых гарантий это может совершенно неожиданно и стремительно обрушить госфинансы и привести к суверенному дефолту. Основой экономической стабильности государства является поддержание баланса между собственной доходной базой государства, которую формируют налоги, и принимаемыми в пределах этих доходов обязательствами. Вместе с тем в Постановлении Правительства РФ от 14 августа 2012 г. № 825 (в редакции Постановления Правительства РФ от 1.09.2014 г. № 880) по-прежнему сохраняется возможность предоставления госгарантий «в случае наличия у юридических лиц просроченной задолженности по денежным обязательствам перед Российской Федерацией, по обязательным плате-

жам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации»².

Весьма рискованной является и продолжающаяся практика по размещению средств государственных фондов в депозиты испытывающих финансовые трудности государственных банков и банков, учрежденных ЦБ РФ. Закрепление безотзывного статуса таких депозитов означает, что финансовые проблемы госбанков и госкорпораций планируется решить за счет денег суверенных фондов (Фонда национального благосостояния – далее ФНБ). Впервые за последние годы руководством страны была озвучена также возможность направления средств Резервного фонда на финансирование запланированных расходов. Проблема в том, что, восстанавливая финансовую устойчивость крупных финансовых структур-банкротов за счет бюджета и средств суверенных фондов, государство попросту возмещает те неэффективные, неприбыльные расходы, которые, собственно, спровоцировали эту финансовую несостоятельность, т.е. тратит столь необходимые для экономики ресурсы на вложения в мертвые, никому не нужные активы, в то время как для ускорения экономического развития средства сейчас нужно направлять в эффективные проекты. Прежде, чем докапитализировать госбанки и госкорпорации, следовало бы провести их санацию. При санации госбанков их взаимные обязательства могут быть аннулированы. Это может

¹ Е. Аликина, «Налоги из будущего. Как изменится фискальная политика в отношении граждан», сайт kommersant.ru/doc/2548164 от 3.09.2014 г.

² П.4 Постановления от 14.08.2012 г. № 825 (в ред. от 1.09.2014 г.).

привести к уменьшению балансов таких банков. Возможно, некоторые госбанки окажется целесообразным реструктурировать путем присоединения к другим финансовым институтам. Если же поддерживать индивидуально каждый госбанк, то они просто обменяются средствами по взаимным обязательствам, при этом государственный бюджет дважды оплатит одни и те же суммы. Не следует также забывать, что санкции объявлены прежде всего против чиновников госкорпораций и госбанков. Развитие рыночных схем и институтов – одно из направлений преодоления влияния объявленных санкций на российскую экономику. Правильно проведенное санирование госкорпораций и госбанков может создать возможность для переоценки стоимости активов, которые скопились на их балансах, по рыночным ценам. Это удешевит инвестиции, сделает более привлекательными, доступными для новых инвесторов, что в итоге будет способствовать модернизации производства. При этом, естественно, следует подумать об условиях передачи активов новым собственникам – с тем, чтобы такие активы не переходили лицам, заинтересованным в простом устранении конкурентов и монополизации рынка соответствующих товаров (работ, услуг). При наличии признаков таких сделок они не должны признаваться законными.

Весьма рискованными представляются предложения некоторых экспертов о радикальной смене экономической политики страны¹: переходу к дефицитному бюджету при одновременном резком сокращении налоговой нагрузки. Как нам кажется, это может быстро дестабилизировать валютный курс и в кратчайший срок ввергнуть экономику в галопирующую инфляцию. Эффективной системы монетарного стимулирования в стране пока не создано, отсутствует налаженная схема контроля со стороны банковской системы за своевременным погашением выданных кредитов, продолжается чистка частнобанковского сектора от организаций, совершающих сомнительные операции. Банки с государственным участием и госкорпорации после завершения Олимпиады и введения экономических санкций оказались без средств и при этом отрезанными от международных источников долгосрочных финансовых ресурсов. Одновременно приближается время платежей по ранее осуществленным ими внешним заимствованиям. Если график этих платежей не будет выполняться, то за неуплату долгов будут изыматься золотовалютные резервы ЦБ РФ и собственность РФ, находящаяся

за границей (обязательства банков с госучастием и обязательства госкорпораций признаются обязательствами государства, а не частного сектора). В таких условиях направлять все государственные средства и резервы на стимулирование бизнеса, как предлагает С. Глазьев, обесценивая при этом национальную валюту (т.е. по существу дополнительно стимулируя бегство из рубля в иностранную валюту), нецелесообразно.

Хотелось бы предостеречь и от попыток решать финансовые проблемы путем введения всякого рода целевых сборов и создания внебюджетных государственных фондов с обособленными закрепленными за этими фондами источниками². Право собирать обязательные платежи должно быть только у государства и таким фондом является бюджет. Бюджет формируется по «котловому» методу и расходуется в соответствии с утвержденным законом. Такой способ формирования и расходования бюджета обеспечивает прозрачность направлений и объемов государственных расходов, позволяет оптимизировать пределы налоговой нагрузки, дает возможность государству свободно маневрировать всеми имеющимися в его распоряжении ресурсами, своевременно направляя их на решение наиболее острых проблем. Создание обособленных внебюджетных государственных фондов с закрепленными за этими фондами обязательными взносами приводит к дроблению финансовых потоков, снижает эффективность и оперативность госуправления (каждая государственная структура стремится обзавестись собственным обособленным фондом и обеспечить себе исключительное право администрирования его доходов и расходов), ограничивает быстроту и масштаб финансового маневра государства, увеличивает нагрузку на товаропроизводителей.

Несмотря на развернувшуюся в прессе полемику, пока государственные структуры проводят весьма сдержанную, выверенную финансовую политику. Весьма своевременно были проведены заимствования на внутреннем рынке путем размещения Минфином России облигаций. Размещение долговременных 10-летних бондов под 9–10% годовых поддержало устойчивость национальной валюты в условиях санкций, показало, что государство способно рыночными методами производить мобилизацию долговременных ресурсов на внутреннем рынке. Заимствования государства, произведенные в национальной валюте, пока не создали повышенных рисков для макроэкономической ста-

1 А. Башкатова, «Правящая партия меняет экономический курс. Сергей Глазьев предлагает ввести налог на валютные операции». Сайт ng.ru/economics/2014-09-23/1_course.html от 23.09.2014

2 «Путин поддержал идею введения целевого сбора с продаж программного обеспечения». Сайт ng.ru/news/480020.html от 24.09.2014

бильности страны, а использование привлеченных ресурсов в инвестиционных целях может стимулировать развитие эффективных типов производств. Имеющиеся активы в иностранной валюте пока лучше хранить в общепризнанных резервных валютах и государственных обязательствах ведущих экономик мира для поддержания устойчивости курса рубля на внешних рынках и нивелирования рисков экономических санкций.

В сложившихся условиях для предотвращения рецессии крайне важно также снижать налоги, но для этого вначале следует уменьшить госрасходы – иначе налоги будут просто заменяться другими источниками (долговыми обязательствами) или погашаться за счет продажи госимущества. Привлекать заимствования с внешних рынков следует только на стадии подъема экономики, а на стадии ее спада заимствования, обремененные процентами, при падающем курсе рубля лишь усугубят глубину и сложность экономических трудностей.

Инфляционное перераспределение ресурсов за счет снижения реальной стоимости денежных накоплений граждан в рублях или обесценения их текущей заработной платы являются наиболее болезненными мерами по мобилизации внутренних возможностей финансирования экономики, т.к. эта стратегия основана на сжатии традиционного потребительского спроса подавляющей части населения и может привести к социальному взрыву, бегству от национальной валюты и нарушению макроэкономической стабильности общества. Поэтому ЦБ РФ должен сочетать задачи таргетирования инфляции с обеспечением плавного изменения курса национальной валюты.

В рассматриваемый период времени необходимо отметить следующие нормативные документы.

1. Постановлением Правительства РФ от 6 сентября 2014 г. № 914 утверждено Положение об осуществлении государственным заказчиком от имени РФ полномочий лицензиата в случае использования для государственных нужд результатов интеллектуальной деятельности, созданных при выполнении финансируемых Российским научным фондом научных, научно-технических программ и проектов.

Не вполне понятно, как это Постановление будет применяться на практике. Согласно общим юридическим нормам и процедурам госзаказчик не вправе безвозмездно и без решения Росимущества уступать кому бы то ни было права на товары (работы, услуги), оплаченные за счет средств бюджета, полученные в результате выполнении госзадания. Результат госзадания должен быть предварительно принят на учет истинным заказчиком – государством, интересы которого пред-

ставляет Росимущество. Затем распоряжением Росимущества результат выполнения госзадания может быть передан исполнителю (за плату или бесплатно – это тоже решает Росимущество). При официальной передаче права на полученный в рамках госзадания результат от государства третьему лицу (безвозмездно или за плату) такая передача должна оформляться отдельным документом¹. Соответственно принятому решению определяется и размер налоговых платежей.

Рассматриваемое Постановление Правительства РФ поднимает вопрос об ограничении прав правообладателя, т.е. исходит из законности признания исполнителя госзадания правообладателем результатов. При этом совершенно не ясно, как исполнитель оказался правообладателем – бенефициаром по договору на выполнение госзадания. Постановление предусматривает обязанность правообладателя по требованию государственного заказчика предоставить ему (госзаказчику) право использования результата интеллектуальной деятельности для государственных нужд на условиях безвозмездной простой (неисключительной) лицензии (далее – лицензия) за чисто символическую плату – ежегодно в размере выплаченного автору (авторам) вознаграждения². При отказе правообладателя госзаказчику в заключении лицензионного договора на таких условиях Постановление предусматривает направление искового требования от государственного заказчика в суд. Но при передаче права исполнителю в соответствии с юридическими процедурами государственный заказчик должен был утратить право требования на предоставление ему простой (неисключительной) лицензии, он также не вправе предписывать условия, на которых она должна быть ему предоставлена.

Можно только догадываться, что до настоящего времени передача прав в рамках исполнения госзаданий осуществлялась с нарушением юридических процедур. Из содержания текста Постановления можно предположить, что государственные структуры – заказчики не приходяют результаты исполнения госзадания, т.е. не ставят их на учет как госсобственность, а передают права на результаты госзадания исполнителю и признают его правообладателем непосредственно в рамках заключаемых договоров. При этом госзаказчик не выполняет обязанности налогового агента и не информирует налоговые органы о возникновении у исполнителя

1 При безвозмездном присвоении бенефициар должен уплатить причитающиеся по сделке налоги.

2 Которое должно быть не менее средней заработной платы по Российской Федерации за календарный год, предшествующий выплате, определяемой по данным Федеральной службы государственной статистики.

дохода в натуральной форме.

Если такое предположение верно, то для предотвращения утраты Российской Федерацией прав и утечки за пределы России результатов интеллектуальной деятельности, оплаченной государством в рамках госзаказов, Росимуществу необходимо оспаривать в порядке судебных исков к госзаказчикам и исполнителям-бенефициарам неправомерность передачи в рамках договоров на выполнение госзаказов прав на результаты, достигнутые при исполнении таких договоров, если признание исполнителя бенефициаром осуществлено без согласования с Росимуществом.

В силу указанных причин рассматриваемое Постановление Правительства РФ, видимо, требует уточнения.

2. Особое внимание следует обратить на письмо Минфина России и Федеральной налоговой службы России (ФНС России) от 22 августа 2014 г. № СА-4-7/16692. Этим письмом по системе для использования в работе направлены разъяснения по применению Постановления Пленума Высшего арбитражного суда РФ (ВАС РФ) от 30.07.2014 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Постановлением подробно разъясняется вопрос о действиях налогового агента в ситуациях, когда удержать налог на доходы физических лиц (НДФЛ) нет возможности (например, если выплаты в текущем налоговом периоде не производились, при выплате дохода в натуральной форме и пр.).

Разъяснены вопросы, касающиеся видов доверенностей, приравняемых к нотариально удостоверенным для целей представления третьим лицом интересов налогоплательщика в налоговых органах.

Разъясняется вопрос о порядке решения споров по предоставлению отсрочки (рассрочки) в случаях, когда налогоплательщик изменил место налогового учета. По мнению ВАС РФ, поскольку налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, то изменение места учета налогоплательщика само по себе не должно влиять на состояние его правоотношений с налоговыми органами.

Разъяснен порядок действий налогового органа в случаях, если налогоплательщик препятствует доступу должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, не представляет в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, если

у налогоплательщика отсутствует учет доходов и расходов, объектов налогообложения или учет ведется с нарушением установленного порядка, что не дает возможности налоговому органу определить сумму налогов расчетным путем. Вместе с тем отмечено, что такая правовая позиция не подлежит применению в случае установления налоговым органом факта отсутствия реальных хозяйственных операций в рамках исполнения спорных сделок.

Разъясняется вопрос о правилах исчисления срока исковой давности по налоговым обязательствам для целей применения Налогового кодекса РФ (НК РФ).

Разъясняются процедуры привлечения к ответственности и наложения штрафов при применении различных статей НК РФ.

Наибольший интерес представляют разъяснения, которые касаются сложения санкций и пеней в случае выявления нарушений налогового законодательства одновременно по нескольким основаниям.

ВАС РФ разъясняет, в каких ситуациях неправомерные действия (бездействие) налогоплательщика признаются не образующими состава налогового нарушения. Например, если в поданной декларации расчет налога произведен верно, а бездействие налогоплательщика выразилось исключительно в неперечислении в бюджет указанной в налоговой декларации или налоговом уведомлении суммы налога. Такое бездействие, по мнению ВАС РФ, не образует состава правонарушения, установленного п.1 ст. 122 НК РФ¹. Поскольку налог исчислен и указан в декларации правильно, то с налогоплательщика за несвоевременное перечисление его в бюджет подлежат взысканию пени.

3. Письмами Минфина России от 1.09.2014 г. № 03-11-09/43709 и ФНС России от 12 сентября 2014 г. № ГД-4-3/18435 подробно разъяснены вопросы учета обязательных страховых взносов, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ в государственные внебюджетные фонды индивидуальными предпринимателями при налогообложении доходов этих индивидуальных предпринимателей по НК РФ.

Индивидуальные предприниматели, не производящие выплат и иных вознаграждений физическим лицам, вносят страховые взносы в Пенсионный фонд России (ПФР) и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) в фиксированных размерах в следующем порядке:

¹ Этой статьей установлен штраф в размере 20% за неуплату налога вследствие его неправильного исчисления.

- при доходах менее 300 тыс. руб. страховые взносы определяются как величина минимального размера оплаты труда (МРОТ)¹ умноженная на 12 месяцев и умноженная на ставку тарифа страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
- при доходах свыше 300 тыс. руб. страховые взносы, рассчитанные по выше изложенной методике, увеличиваются еще на величину равную 1% от полученных доходов свыше 300 тыс. руб.

Обязательства по налогам для таких налогоплательщиков определяются в следующем порядке: при упрощенной системе налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов и при едином налоге на вмененный доход (ЕНВД) облагаемая база уменьшается на всю сумму уплаченных страховых взносов в фиксированном размере.

Иначе обстоят дела у индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам. Для таких налогоплательщиков возможность уменьшения налоговой базы на сумму страховых взносов в фиксированном размере, включая страховые взносы в размере 1%, не установлена.

4. В целях уменьшения количества налоговых споров и судебных разбирательств, улучшения условий ведения деятельности на территории РФ, финансовые ведомства мотивированно излагают свою позицию в ответах на запросы налогоплательщиков, что можно только приветствовать, поскольку это снижает налоговые риски для товаропроизводителей и граждан и благоприятно влияет на инвестиционный климат на территории РФ.

4.1. Так, письмами Минфина России от 3.09.2014 г. № 03-03-10/44000 и ФНС России от 18 сентября 2014 г. № ГД-4-3/18838 разъяснена позиция федеральных финансовых ведомств по вопросу учета для целей налогообложения представительских расходов некоммерческих организаций.

Согласно НК РФ, представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период. Если же представительские расходы осуществлены некоммерческой организацией за счет средств целевого финансирования (поступлений), то они не

должны учитываться при формировании налоговой базы по налогу на прибыль, поскольку целевые поступления в составе налогооблагаемых доходов не учитываются

4.2. ФНС России в письме от 20.08.2014 г. № СА-4-3/16606@ разъяснила, что суммы вознаграждения, выплачиваемые руководителю государственного унитарного предприятия (ГУП) за счет прибыли, оставшейся после налогообложения, не должны уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Если же выплата вознаграждения предусмотрена трудовым договором, а размер вознаграждения установлен в процентах от прибыли после налогообложения, то вознаграждение может относиться на расходы по оплате труда и уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль.

4.3. Минфин России письмом от 16.06.2014 г. № 03-07-15/27306 и ФНС России письмом от 26 августа 2014 г. № СА-4-3/16879 разъяснили вопрос о применении вычетов налога на добавленную стоимость (НДС) налогоплательщиком, являющимся одновременно инвестором, заказчиком и застройщиком, по расходам, связанным с содержанием подразделения, осуществляющего контроль за ходом строительства и технического надзора.

Поскольку строительство объекта выполняет подрядчик, а группа технадзора осуществляет лишь контроль за указанным строительством, то налогоплательщик-застройщик не производит строительно-монтажные работы собственными силами, поэтому он вправе заявить к вычету суммы НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым для содержания своего подразделения, оказывающего услуги по контролю за ходом строительства и техническому надзору.

4.4. Письмами Минфина России от 21.08.2014 г. № 03-04-07/41923 и ФНС России от 28 августа 2014 г. № БС-4-11/17195 разъяснен вопрос о порядке обложения НДС сумм просроченной задолженности по кредитному договору. Финансовые ведомства разъяснили, что у должника при списании долгов с баланса банка возникает экономическая выгода в виде экономии на расходах по возврату сумм основного долга и/или процентов по нему, т.е. доход, подлежащий обложению НДС по ставке 13%.

Датой получения такого дохода считается дата списания задолженности с баланса банка (при наличии постановления судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства) либо дата списания безнадежного долга с баланса кредитной организации на внебалансовые счета.

¹ МРОТ на начало 2014 г. – 5554 руб. (Федеральный закон от 2.12.2013 г. № 336-ФЗ «О внесении изменения в статью 1 Федерального закона “О минимальном размере оплаты труда»).