

## ОБЗОР НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ ВО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА НОЯБРЬ–ДЕКАБРЬ 2014 Г.

Л.Анисимова

*В анализируемый период основным событием, определившим вектор экономического развития РФ, безусловно, стало почти двукратное обесценение национальной валюты на фоне снижения нефтяных котировок.*

В истекшем месяце руководство страны несколько раз давало пояснения относительно планируемой политики в сфере экономики, финансов и налогообложения. Эти пояснения относятся к периоду до 17 декабря. Позиция Президента РФ, изложенная в обращении к Федеральному собранию (4 декабря), определяет несколько существенных моментов.

В число важнейших поручений Федеральному собранию входят: снижение расходов федерального бюджета в 2015–2017 гг. ежегодно не менее, чем на 5% (кроме расходов на оборону и национальную безопасность); обеспечение снижения операционных затрат на 2–3% ежегодно в госкорпорациях с долей участия РФ в капиталах свыше 50%; расширение возможностей участия субъектов малого и среднего бизнеса в госзакупках; запрет с 1.01.2016 г. в течение 3-х лет плановых контрольно-надзорных мероприятий в отношении субъектов малого бизнеса; обеспечение в период с 2015 по 2018 гг. неизменности условий налогообложения и уплаты отчислений в Пенсионный фонд России (ПФР), Фонд социального страхования (ФСС), Фонд обязательного медицинского страхования (ФОМС), установленных до 1.01.2015 г.; внесение в законодательство РФ изменений, предусматривающих однократное освобождение российских лиц от налоговой и уголовной ответственности при условии возвращения указанными лицами в российскую юрисдикцию ранее выведенных ими в иностранные юрисдикции без уплаты соответствующих налогов доходов, полученных от источников в РФ; подготовка сценариев экономического развития, ориентированных на снижение инфляции до 4% в год, рост производительности труда – на 5% в год при обеспечении макроэкономической сбалансированности; обеспечение докапитализации системно значимых банков при условии направления полученных ими дополнительных финансовых ресурсов на кредитование по доступным процентным ставкам проектов реального сектора экономики, в том числе с использованием механизмов проектного финансирования и др.

Нельзя не отметить некоторого диссонанса в изложенной программе и фактически предпринимаемых шагах.

В своем обращении Президент РФ В.В. Путин отметил, что повышения налоговой нагрузки в течение последующих 4-х лет не будет<sup>1</sup>. К сожалению, это не отменяет и не приостанавливает вступления в силу тех налоговых новаций, которые уже были приняты до 1.01.2015 г. Речь идет о введении торгового сбора, налога на недвижимость, уплачиваемого с рыночной стоимости, увеличении базы обложения отчислениями в ПФР, ФСС, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС). Эти платежи в дополнение к резко возросшей ставке ЦБ РФ в 2015 г. дополнительно сократят финансовые возможности товаропроизводителей, и вместо ожидаемого расширения доходной базы бюджетов мы можем столкнуться со свертыванием деловой активности и, как следствие, сокращением доходов бюджетной системы.

Не столь бесспорно и предложение об объявлении единовременной налоговой амнистии. Налоговая амнистия, предоставляемая на территории всей страны безотносительно видов нарушений, сразу превращает РФ в огромный офшор для криминальных капиталов со всего мира, даже если эта амнистия носит разовый характер<sup>2</sup>. Со стороны финансовых властей других стран незамедлительно будут предприняты встречные меры по защите своих экономик от криминальных капиталов. Если к перечислению средств на территорию РФ и инвестициям с территории РФ будут применяться меры противоофшорной защиты, то пострадают добросовестные производства, открытые в РФ, а оставшиеся инвесторы могут просто свернуть свою деятельность. Полагаем, что амнистировать капиталы следует все-таки не огульно и делать это надо осмотрительно. Кроме того, возникает явное противоречие в политике государства: с одной

1 [lenta.ru/articles/2014/12/04/tezisy](http://lenta.ru/articles/2014/12/04/tezisy) 4 декабря 2014 г. Декабрьские тезисы. Выступление Президента РФ в Федеральном собрании

2 См. там же.

стороны, только что Следственному Комитету было возвращено право возбуждать уголовные дела за неуплату или несвоевременную уплату налогов даже в условиях уже погашенных налоговых нарушений. С другой стороны, объявляется широкая амнистия капиталам, которые, в том числе, могли быть сформированы за счет налоговых уклонений, казнокрадства, а то и просто иметь криминальное происхождение. К тому же, если капиталы легализованы на территориях других стран, то местом их происхождения РФ уже не является. Массового возврата выведенных и легализованных в других государствах средств следует ожидать только, если инвестиции будут приносить доход достаточный для компенсации рисков от вложений на территории РФ.

Вопрос докапитализации банков в сложившихся условиях также следует решать осторожно. Так, принимается закон о передаче 1 трлн руб. для докапитализации крупнейших (видимо, государственных) банков, при этом Государственная Дума планирует в режиме непрерывного контроля отслеживать, чтобы эти средства передавались товаропроизводителям, финансирующим важнейшие инвестиционные проекты. Фактически происходит восстановление плановых отношений в экономике: банки, испытывающие финансовые трудности, встраиваются в систему госраспределения как передаточные механизмы для формальной выдачи кредитов убыточным товаропроизводителям в целях продолжения ведения этими убыточными товаропроизводителями деятельности по производству не имеющих спроса на рынке товаров (работ, услуг), которые впоследствии будут выкупаться государством под видом выполнения госзаказа и оплачиваться за счет сокращающихся доходов от продажи сырьевых ресурсов на свободном рынке.

Для поддержания устойчивости банковской системы планируется увеличить уровень гарантирования депозитов физических лиц с 700 тыс. руб. до 1,4 млн руб. Намерения, безусловно, благородные. Напомним только, что источниками отчислений в фонд страхования вкладов являются средства банков. Удваивая обязательства по страховке по вкладам физических лиц, ЦБ РФ параллельно снимает важнейшие ограничения по использованию привлеченной ликвидности банками от других вкладчиков: снижаются суммы обязательного резервирования, пересматриваются нормативы достаточности капитала, т.е. привлечение денег на рынке для банков максимально удешевляется. В результате, ЦБ РФ по существу уменьшает и систему защиты средств товаропроизводителей, привлеченных

во вклады. Как мы видим, принимаемые решения имеют двоякий результат.

Экономическое сообщество отмечает необходимость разработки четкой «дорожной карты» действий Правительства РФ и ЦБ РФ по преодолению сложившейся ситуации<sup>1</sup>.

Конец 2014 г. ознаменован еще одной инициативой. По информации, размещенной в экономической прессе, Минфин России может вернуть на рынок краткосрочные рублевые гособлигации – ГКО, запомнившиеся большинству российских граждан дефолтом 1998 г.<sup>2</sup> Назначение этих облигаций пока не вполне понятно. Согласно разъяснению руководителя Казначейства, планируется предоставление бюджетных средств под залог ГКО «на одну ночь» за плату, т.е. дать возможность покупателям покрывать краткосрочные кассовые разрывы с применением схемы РЕПО, а бюджету – на этом зарабатывать.

Принципиальный вопрос – будет или нет восстановлена налоговая льгота на разницу между ценой покупки и продажи ГКО. Именно эта разница была объявлена доходом по ГКО и выведена из-под налогообложения. Освобожденная от налогообложения разница между ценой покупки и продажи превратила ГКО в «машинку для печатания денег». Если спрос на ГКО окажется очень большим, то ни Минфин России, ни Казначейство, ни Правительство РФ не удержатся от увеличения объемов его выпуска, поскольку большой спрос означает возможность получения дополнительного дохода. Искусственно создать «машинку для печатания денег» достаточно просто – надо разделить убытки и доходы. Убытки от разницы в цене ГКО «сбрасываются» на лицо, предоставившее кредит для покупки ГКО (у него в итоге налоговой базы не возникает: убытки от невозврата кредита списываются за счет уменьшения прибыли по другим видам деятельности, зачисляемой в резерв, например, положительной курсовой разницы<sup>3</sup>), а у лица, предъявляющего ГКО к выкупу, возникает безналоговый и безрисковый доход. Число операций купли-продажи при этом не ограничивается. Инициаторы ГКО забывают о том, что

1 Е. Гонтмахер, Как рассосется? Сайт МК.ru от 21.12.2014 г.

2 Л. Царева, Д. Ладыгин, Россия избавилась от комплекса ГКО. Минфин возвращается к коротким рублевым займам. Сайт [kommersant.ru/doc/2618347](http://kommersant.ru/doc/2618347). «Уже в следующем году Минфин может начать размещать государственные краткосрочные облигации (ГКО). Об этом вчера на заседании бюджетного комитета в Совете Федерации заявила первый заместитель главы Минфина Татьяна Нестеренко.»

3 Интерес к ГКО обычно усиливается в период нестабильности валютного курса.

ущерб от ГКО – это не только выплачиваемая сумма при его погашении сверх привлеченной суммы от его продажи. При использовании ГКО в сочетании с налоговой льготой можно создавать «убытки» практически в неограниченных размерах, выводя тем самым из-под налогообложения прочие доходы, формируемые в народном хозяйстве. Это особенно опасно в условиях нестабильного курса. Не случайно Налоговый кодекс РФ (НК РФ) определил, что процентами по ценным бумагам является заранее заявленный (установленный) доход – и только такой доход может быть освобожден от налогообложения. Разница между ценой покупки и продажи ГКО, если такие облигации все же будут введены, должна облагаться по ставке, превышающей ставку налога на проценты по ценным бумагам.

В рассматриваемый период был принят ряд нормативных документов по вопросам налогообложения. Наибольший интерес представляют следующие:

1. Федеральным законом от 29 ноября 2014 г. № 382-ФЗ внесены изменения в НК РФ.

Указанным Законом в состав обязательных платежей введен сбор за право ведения отдельных видов предпринимательской деятельности на определенной территории. Право введения сборов предоставлено муниципальным образованиям, а также городам федерального значения.

Рассматриваемым Законом в состав местных налогов введен торговый сбор (глава 33 НК РФ). Указанный сбор, уплачиваемый в муниципальные бюджеты и бюджеты городов федерального значения, могут вводить непосредственно администрации муниципалитетов, законодательные органы городов федерального значения. Они могут также определять льготы и условия применения сбора. От уплаты освобождаются индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, и налогоплательщики, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог). Объектом обложения сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества в процессе осуществления предпринимательской деятельности хотя бы один раз в течение квартала. Ставка сбора по розничной торговле не может быть больше стоимости патента в расчете на 50 кв. м занимаемой площади. Ставка сбора, установленного в отношении деятельности по организации розничных рынков, не может превышать 550 руб. на 1 кв. м площади розничного рынка. Указанная ставка подлежит

ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор. Платательщик исчисляет сбор самостоятельно и уплачивает не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом (кварталом). Разрешается зачесть сбор в состав расходов при уплате налога на прибыль. Торговый сбор вводится не ранее 1.07.2015 г.

Рассматриваемым Законом внесены уточнения в порядок уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) – теперь услугами, оказанными на территории РФ, считаются услуги воздушных перевозчиков, пункты отправления и назначения которых находятся за пределами РФ, если такое воздушное судно делает остановку на территории РФ и место прибытия товаров совпадает с местом убытия товаров с территории РФ. Эта норма подпадает под действие ставки «0%» – правда, для подтверждения обоснованности применения льготной ставки требуется представить в налоговый орган документы, предусмотренные для случаев транзитных перевозок, т.е. с отметками таможенных органов.

Уточнен порядок уплаты налога на доходы физических лиц (НДФЛ). В частности, предусмотрены льготы по налогообложению этим налогом при продаже объектов недвижимого имущества. Установлен общий срок нахождения недвижимости в собственности для получения освобождения от уплаты налога при ее продаже – 5 лет. Однако, если собственность приобретена в силу наследования или иных ситуаций, предусмотренных НК РФ, то срок сокращается до 3-х лет. Предусмотрена возможность применения понижающего коэффициента к облагаемым доходам в случае, если выручка от продажи недвижимости окажется ниже ее кадастровой стоимости.

Расширен перечень вычетов из налоговой базы по взносам, уплачиваемым по добровольным видам страхования: в частности, такая льгота предоставлена по добровольному страхованию жизни на срок свыше 5 лет, заключенному в свою пользу или в пользу ближайших родственников.

2. Федеральным законом от 29.11.2014 г. № 380-ФЗ внесены изменения в НК РФ, регулирующие применение налоговых преференций в связи с принятием Федерального закона о территориях опережающего социально-экономического развития (ОСЭР), в том числе: по возмещению НДС и применению института поручительства в целях обеспечения обязанности по уплате НДС; применению ставки 0% по налогу на прибыль, зачисляемую в федеральный бюджет; применению пониженной ставки по налогу на прибыль, зачисляемую в региональный бюджет (не свыше 5% в течение первых 5-ти налоговых периодов и 10% – в течение последующих налогово-

вых периодов); применению льготного порядка<sup>1</sup> по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Для получения налоговых преференций российская организация не должна быть резидентом особой экономической зоны (ОЭЗ), не должна применять специальные налоговые режимы, не должна являться участником консолидированной группы налогоплательщиков, резидентом других ОСЭР или участником региональных инвестиционных проектов, а также не должна иметь обособленных подразделений за пределами территории ОСЭР.

3. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 04.12.2014 г. № 1316 с 1.01.2015 г. повышена предельная величина базы для начисления страховых взносов с ПФР и ФСС. Предельная величина базы для отчислений в ФСС составит 670 тыс. руб., в ПФР – 711 тыс. руб.

4. Письмом Федеральной налоговой службы (ФНС) России от 08.12.2014 г. № ГД-4-3/25307@ разъяснен вопрос о периоде включения в базу обложения налогом на прибыль кредиторской задолженности с истекшим сроком давности – она подлежит учету для целей налогообложения на дату истечения срока давности (п. 4 ст. 271 НК РФ).

5. Приказом ФНС России от 26.11.2014 г. № ММВ-7-11/598@ утверждены формы и формат представления в налоговый орган сообщения о наличии объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения. С 1 января 2015 г. физические лица, не получающие налоговые уведомления и не уплачивающие имущественные налоги по имеющимся у них объектам недвижимости и транспортным средствам, обязаны представить в налоговые органы сведения о таком имуществе. Сведения предоставляются в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

6. Письмом ФНС России от 08.12.2014 г. № ГД-4-3/25301@ доведено письмо Минфина

<sup>1</sup> Коэффициент, характеризующий территорию добычи и используемый в формуле расчета НДПИ, принимается равным 0 в течение первых 24 налоговых периодов; далее увеличивается на 0,2 по истечении каждых 24 последующих налоговых периодов – вплоть до 120 налогового периода включительно.

России от 19.11.2014 г. № 03-06-05-01/58794 по вопросу о критериях применения понижающего коэффициента по НДПИ в отношении региональных систем газоснабжения. Система газоснабжения признается региональной, если она не входит в Единую систему газоснабжения, ее деятельность осуществляется преимущественно на территории региона и контролируется уполномоченными региональными органами власти.

7. Письмом ФНС России от 02.12.2014 г. № ГД-4-3/24869@ «О налогообложении доходов иностранных организаций в виде штрафов за несоблюдение договорных условий» разъяснено, что упомянутые в соглашениях об устранении двойного налогообложения доходы подлежат налогообложению только в государстве резидента договаривающегося государства. Таким образом, полученные штрафы за несоблюдение договорных условий подлежат налогообложению по месту налогового резидентства получателя таких штрафов.

8. Нельзя не отметить, что в Российской Федерации продолжают приниматься и доработка технических документов, регламентирующих общепринятые правила учета доходов и расходов товаропроизводителей в условиях свободных рыночных отношений. Так, приказом Минфина России от 30.10.2014 г. № 127н на территории РФ введены в действие международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) «Учет приобретений долей участия в совместных операциях (Поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 11)» и «Разъяснение допустимых методов амортизации (Поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 16 и Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 38)». Оба документа регламентируют порядок учета доходов или принятия к вычету расходов, исходя из справедливой рыночной стоимости актива на дату проведения операции.

Рассматриваемым письмом разъясняется, что организации должны применять поправки в МСФО в отношении тех сделок (расходов), которые совершаются в период введения поправок и в последующие периоды, а суммы, признанные в предыдущих периодах, корректироваться не должны.