

ОБЗОР НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА ФЕВРАЛЬ–МАРТ 2015 Г.

Л.Анисимова

В анализируемый период антикризисный план правительства РФ на 2015 г. начал реализовываться в виде конкретных документов. Руководство страны, несмотря на прорыночную риторику, пока не предприняло значимых шагов по реформированию экономики и улучшению бизнес-климата. На встрече с представителями Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) президент РФ В.В. Путин предупредил бизнесменов о возможности «заморозки» их средств, размещенных в иностранных юрисдикциях; подтвердил намерение руководства РФ по проведению амнистии капиталов, возвращаемых в РФ; а также согласился с мнением РСПП о целесообразности синхронизации вступления в силу законодательства по амнистии капиталов и положений Налогового кодекса РФ о налогообложении доходов контролируемых иностранных компаний (КИК) и представлении соответствующих уведомлений в налоговые органы РФ¹. В Госдуму представлен проект изменений в Закон о федеральном бюджете на 2015 г. и плановый период 2016–2017 гг., который вызывает некоторые вопросы.

В рассматриваемый период некоторые разработанные меры антикризисного регулирования были реализованы в форме принятых нормативных актов.

1. В числе основных мер по финансовой стабилизации одним из важнейших направлений является докапитализация банковского сектора. Налоговая поддержка реализована в рамках Федерального закона от 08.03.2015 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации». Из-под налогообложения выведены доходы, причитающиеся Агентству по страхованию вкладов (АСВ) по операциям, направленным на поддержание стабильности банковской системы¹, в том числе купонный доход по облигациям федерального займа (ОФЗ), полученным АСВ в виде имущественного взноса РФ; проценты по договорам субординированных займов, заключенным с банками; штрафы, полученные от банков, – в том случае, если АСВ перечислит поименованные доходы в федеральный бюджет. Одновременно, перечисленные в федеральный бюджет средства в расходах АСВ при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не отражаются.

Этим же законом уточнены условия признания процентов по долговым обязательствам расходами в целях применения правила «тонкой капитализа-

ции», установленного ст. 269 НК РФ, при совершении сделок между взаимозависимыми лицами. Напомним, это правило позволяет рассматривать в качестве дивидендов часть процентов, выплачиваемых одним взаимозависимым лицом другому сверх контролируемой величины, и не принимать проценты, превышающие контролируемую величину к вычету при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Согласно принятым изменениям в НК РФ, по рублевым обязательствам, возникшим в результате сделки между взаимозависимыми лицами в период с 1.01.2015 г. по 31.12.2015 г., на расходы могут быть отнесены проценты в размере от 0 до 180% ключевой ставки ЦБ РФ, по обязательствам, возникшим в период после 1.01.2016 г. – в размере от 75 до 125% указанной ставки. Предельная величина процентов, относимых на расходы за декабрь 2014 г. (когда курс рубля резко понизился), при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, принимается в размере не выше ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 3,5 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях.

2. Федеральным законом от 08.03.2015 г. № 49-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» расширены полномочия Федеральной налоговой службы (ФНС) России по предоставлению отсрочки (рассрочки) по уплате федеральных налогов и сборов. В частности, утратили силу положения НК РФ, предусматривающие принятие правительством РФ решений об изменении сроков уплаты федеральных налогов и сборов в части, зачисляемой в федеральный бюджет. Теперь это будет делать ФНС России. В ее компетенцию также переданы вопросы, связанные

¹ Ст. 3 Федерального закона от 29.12.2014 г. № 451-ФЗ «О внесении изменений в статью 11 Федерального закона «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации и статью 46 Федерального закона «О Центральном Банке Российской Федерации» предусмотрена возможность передачи АСВ полученных этим Агентством в качестве имущественного взноса от РФ облигаций федерального займа, в субординированные займы коммерческого банка (займы, обеспеченные акциями банка-заемщика и приравняемые к капиталу банка) для поддержания ликвидности этого банка.

с предоставлением на срок до 3-х лет отсрочки по уплате федеральных налогов, пеней и штрафов.

3. Федеральным законом от 08.03.2015 № 25-ФЗ «О приостановлении действия отдельных положений Бюджетного кодекса Российской Федерации» в частности, приостановлено действие положения, обязывающего в срок, не позднее 3-х месяцев, приводить государственные (муниципальные) программы в соответствие с Законом о бюджете. Дело в том, что некоторые программы из-за недостаточного финансирования могут быть просто приостановлены без их отмены. Приостановлено действие положения Бюджетного кодекса (БК) РФ о том, что одновременно с представлением на рассмотрение в Госдуму РФ проекта закона о внесении изменений в федеральный бюджет на текущий финансовый и плановый период должны представляться ожидаемые итоги социально-экономического развития страны в текущем году и уточненный прогноз социально-экономического развития в плановом периоде. Видимо, в правительстве РФ посчитали нецелесообразным подготовку нескольких вариантов оценок, учитывая нестабильность внешней конъюнктуры и курса рубля. Приостановлено действие положения, согласно которому решением Минфина России без внесения поправок в действующий закон о бюджете в сводной бюджетной росписи могут быть учтены корректировки, связанные с изменением состава и/или полномочий главных распорядителей (подведомственных им казенных учреждений); вступлением в силу законов, предполагающих выделение субвенций на финансирование расходов региональных властей (органов местного самоуправления); исполнением судебных актов, предусматривающих обращения взыскания на средства бюджетов бюджетной системы РФ; использованием средств резервных фондов и др. Понятно, что в нынешних условиях передавать полостью на откуп Минфину России распоряжение резервами было бы неправильно. Этим же законом приостановлена возможность изменения показателей сводной бюджетной росписи в отношении государственных внебюджетных фондов на 2016 и 2017 гг., остановлено доведение лимитов главным распорядителям бюджетных средств на 2016 и 2017 гг., допускается заключение договоров от имени Российской Федерации на поставки товаров, предусматривающих оплату в 2016 г. или приводящих к возникновению расходных обязательств за пределами сроков действия утвержденных лимитов бюджетных обязательств – только по решению правительства РФ.

Ответственные исполнители госпрограмм обязаны в срок до 1 октября 2015 г. представить про-

екты государственных программ Российской Федерации.

4. Федеральным законом от 8.03.2015 № 21-ФЗ принят «Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации». Этим Кодексом регулируется порядок судопроизводства при рассмотрении Верховным судом (ВС) РФ и судами общей юрисдикции административных дел о защите нарушенных или оспариваемых прав, свобод и законных интересов граждан и организаций (например, о защите избирательных прав, права на участие в референдуме граждан РФ), других административных дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений и связанных с осуществлением судебного контроля за законностью и обоснованностью осуществления государственных и иных публичных полномочий, в том числе, об оспаривании нормативных правовых актов, решений, действий (бездействия) органов государственной власти, иных государственных органов, органов военного управления, органов местного самоуправления, должностных лиц, госслужащих (муниципальных служащих), некоммерческих организаций, реализующих возложенные на них функции госуправления (например, Высшая экзаменационная комиссия по приему квалификационного экзамена на должность судьи и экзаменационные комиссии субъектов РФ) и др.

Полагаем, что с принятием Кодекса сформированы правовой механизм и процедура предъявления исков к органам государственной власти, органам государственного управления, оспаривания принятых нормативных актов, решений и действий (бездействия) чиновников, защиты конституционных прав граждан РФ от чиновничьего произвола.

Федеральным законом от 8.03.2015 г. № 22-ФЗ указанный Кодекс введен в действие. Согласно ст. 4 закона, рассмотрение дел по требованиям о взыскании с физических лиц обязательных платежей и санкций должно осуществляться в соответствии и в порядке, предусмотренных Кодексом. Однако, устраняется ли этим Кодексом конфликт двух областей права – налогового (полномочный орган – ФНС России) и уголовного (полномочный орган — Следственный комитет России) в отношении назначения санкций за налоговые нарушения, покажет правоприменительная практика.

5. Постановлением Правительства РФ от 12 марта 2015 № 214 в рамках реализации антикризисных мер были утверждены Правила предоставления в 2015 г. субсидий из федерального бюджета организациям промышленности для возмещения части затрат, понесенных в 2015 г. на уплату процентов по кредитам, полученным в российских

кредитных организациях и государственной корпорации «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)», а также в международных финансовых организациях, созданных в соответствии с международными договорами, в которых участвует Российская Федерация, на пополнение оборотных средств и (или) на финансирование текущей производственной деятельности.

В соответствии с утвержденными Правилами Минфину России поручено направить бюджетные ассигнования в размере 20 млрд руб., в том числе 5 млрд руб. в I квартале 2015 г., Минпромторгу для предоставления субсидий организациям промышленности для возмещения их затрат на уплату процентов по кредитам в российской валюте, полученным в российских банках и ВЭБ, международных финансовых организациях, на пополнение оборотных средств и/или финансирование текущей деятельности.

Однако, если проценты по валютным кредитам, действительно, в связи со снижением курса рубля могли повлечь за собой объективные потери для российских товаропроизводителей, то возмещение процентов по рублевым кредитам, привлеченным товаропроизводителями в российских кредитных организациях, ВЭБе и международных финансовых организациях, имеет не вполне ясный экономический смысл. После обрушения курса рубля ЦБ РФ специально поднял ключевую ставку, чтобы ограничить доступ коммерческих банков к ликвидности. Банки, в свою очередь, повысили кредитные ставки, потому что теперь у ликвидности стала новая стоимость. А правительство РФ взяло и оплатило банкам разницу в процентах из средств, собранных в виде налогов. То есть, граждане и товаропроизводители оплатили не повышенные проценты, отнесенные товаропроизводителями на затраты по производству товаров (работ, услуг), а просто отдали некоторую сумму банкирам напрямую. Не понятно, почему поддержание банковской системы должно осуществляться не за счет резервов самой этой системы (которые формируются в процессе коммерческой деятельности банков), а за счет средств граждан и прочих товаропроизводителей, изъятых в бюджет в виде налогов и предназначенных на совершенно иные цели, которые в итоге оказались не обеспеченными ресурсами.

Вместе обычного кредитного договора между товаропроизводителем и банком мы получили целую систему государственного контроля за расходованием нового вида субсидий. Задействован большой аппарат чиновников, которые будут проверять соблюдение Правил предоставления субсидий: на что использованы субсидии, какими до-

кументами подтверждено их целевое использование, все ли справки составлены по надлежащим формам и в надлежащие сроки и пр. В итоге оказалось, что чисто коммерческие отношения между банком и заемщиком превращены в сферу прямого государственного управления и контроля. И все это произошло в самый разгар финансового кризиса. С сожалением приходится констатировать, что результатом таких мер будет дефицит бюджета – ведь банки эти просубсидированные проценты просто отнесли у себя на доходы (заработали «ни на чем» – на решении ЦБ РФ о повышении ключевой ставки) и в дальнейшем будут использовать эти средства на ведение своей коммерческой деятельности¹. Потом они за счет этих же средств профинансируют кредиты и займы, которые правительство РФ привлечет с рынка для покрытия образовавшегося бюджетного дефицита – и заработают на процентах еще раз.

6. Более правильным в кризисных ситуациях представляется субсидирование из федерального бюджета не расходов товаропроизводителей, а спроса конечных потребителей.

Поясним нашу точку зрения. Налоговые доходы бюджетной системы в конечном счете формируются конечными потребителями товаров (работ, услуг), т.е. физическими лицами, независимо от того косвенные ли это налоги (налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы) или прямые (налог на доходы физических лиц (НДФЛ), налог на прибыль, налоги на имущество). В любом случае, приобретая товары (работы, услуги) для своего потребления, граждане оплачивают их по рыночным ценам, которые у производителей товаров (работ, услуг) включают все расходы и обязательные платежи этих товаропроизводителей. Поэтому предоставление субсидий из бюджета конечным потребителям является всего лишь формой перераспределения доходов между разными группами населения. Одновременно это (хотя и искаженный субсидированием) – реальный платежеспособный спрос, который формирует рыночную структуру производства.

К таким типам субсидий можно отнести субсидии в размере 8,8 млрд руб., предоставленные ОАО «РЖД» постановлением Правительства РФ от 25.02.2015 г. № 166 «О внесении изменения в постановление Правительства Российской Федерации от 17 октября 2011 г. № 844» для компенсации потерь в доходах в связи с применением льготного (пониженного) тарифа при осуществлении пере-

¹ Фактически банкам полностью возместили потери от изменения валютного курса рубля за счет средств остальных участников рынка.

возок пассажиров в пригородных поездах; субсидии в размере 20 млрд руб., предоставляемые в соответствии с Правилами предоставления субсидий из федерального бюджета российским кредитным организациям и открытому акционерному обществу «Агентство по ипотечному жилищному кредитованию» на возмещение недополученных доходов по выданным (приобретенным) жилищным (ипотечным) кредитам (займам), утвержденные постановлением Правительства РФ от 13.03.2015 г. № 220.

Субсидирование из бюджета расходов граждан на приобретение товаров (работ, услуг) требует очень деликатного подхода, поскольку налоги должны использоваться в первую очередь на решение социальных проблем и повышение уровня обеспеченности социально незащищенных слоев граждан. Подмена целей, на которые собираются налоги, желанием профинансировать развитие тех или иных отраслей экономики может привести к тому, что за счет малоимущих слоев будет повышаться благосостояние более обеспеченных граждан, что, например, происходит в ситуации с субсидированием процентов по жилищным (ипотечным) кредитам.

7. К числу антикризисных мер следует отнести предоставление государственных гарантий по обязательствам товаропроизводителей. Этот вопрос был урегулирован еще в 2012 г. в рамках постановления Правительства РФ от 14.08.2012 г. № 825 «О порядке предоставления в 2012–2014 годах государственных гарантий Российской Федерации по кредитам либо облигационным займам, привлекаемым юридическими лицами на цели, установленные Правительством Российской Федерации в рамках мер, направленных на повышение устойчивости экономического развития при ухудшении ситуации на финансовых рынках». Постановлением Правительства РФ от 4 марта 2015 г. № 189 внесены изменения в упомянутый Порядок. Его действие распространено на 2015 г.

Поскольку из утвержденного Порядка еще в сентябре 2014 г. была изъята существенная норма, предусматривавшая возможность предоставления государственных гарантий по обязательствам, номинированным в долларах США, то нынешние изменения не содержат столь принципиальных и важных решений и ограничились в основном редакционными поправками, уточнением процедурных вопросов, изменением периода, в течение которого могут действовать гарантии. В частности, оговорено, что в 2015 г. гарантии предоставляются в обеспечение обязательств принципала по

возврату суммы кредита (основного долга), срок исполнения которых в соответствии с условиями кредитного договора наступает после 1 января 2018 г.

8. Мы не можем обойти вниманием схему получения псевдосубсидий отдельными категориями товаропроизводителей, которая не учитывается в составе бюджетных расходов и выведена за рамки бюджетного процесса, что в условиях финансовых трудностей и разработки специальных антикризисных мер, по нашему мнению, является недопустимым. Такая ситуация, к сожалению, финансовыми ведомствами не только не оспорена, но по ней приводятся разъяснения. Так, письмами ФНС России от 27.02.2015 г. № ГД-4-3/3117; ГД-4-3/3118; ГД-4-3/3119; ГД-4-3/3120 разъясняется вопрос «О применении в целях обложения акцизами положений Федерального закона от 24.11.2014 г. № 366-ФЗ».

Полагаем, что введенная Федеральным законом от 24.11.2014 г. № 366-ФЗ в НК РФ схема возмещения акциза, установленная НК РФ для операций по переработке прямогонного бензина в случае использовании полученного прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии (производства бензола, параксилола или ортоксилола), является замаскированной формой получения плательщиками бюджетной субсидии вне закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период и без соблюдения требований, установленных БК РФ для получения бюджетных субсидий. Напомним, что в соответствии с п. 15 ст. 200 НК РФ при осуществлении выше упомянутых операций у плательщика акциза к вычету принимается ранее уплаченная сумма акциза, умноженная на повышающий коэффициент, установленный в зависимости от вида совершаемых операций (с 1 января по 31 декабря 2015 г. включительно применяется повышающий коэффициент в размере 1,37 либо 2,88). То есть, фактически речь идет о том, что в рамках НК РФ установлена обязанность налоговых органов осуществлять в пользу налогоплательщиков выплаты, превышающие исполненные этими налогоплательщиками обязательства. Таким образом, в рамках НК РФ, полагаем, нарушен конституционный принцип налогообложения, поскольку часть налогов вносится не в бюджет, а выплачивается некоторым третьим лицам, являющимся коммерческими предприятиями. Сложившаяся ситуация требует правового исследования.

В числе других нормативных актов, влияющих на вопросы исчисления налоговой базы и размер

налоговых обязательств, необходимо отметить следующие:

9. Федеральным законом от 08.03.2015 г. № 42-ФЗ внесены существенные изменения в Часть 1 ГК РФ. Изменения касаются обязательственного права (в частности, введены новеллы о законных процентах, альтернативном и факультативном обязательстве и др.); договорных отношениях (в частности, введены новеллы о сроке исполнения, одностороннем отказе, уменьшении неустойки, возмещении убытков, исчислении процентов за пользование чужими денежными средствами); обеспечительных

мерах (новеллы касаются независимой гарантии, обеспечительного платежа и пр.).

10. Письмами Минфина России от 03.03.2015 г. № 03-03-10/11054 и ФНС России от 17.03.2015 г. № ГД-4-3/4211 разъясняется вопрос о вступлении в силу с 1.01.2016 г. договоров о создании консолидированных групп налогоплательщиков (КГН), зарегистрированных налоговыми органами в 2014 г., а также об отсрочке вступления в силу изменений, внесенных в договоры, касающиеся присоединения к такой группе новых участников в течение 2014–2015 гг. ●