

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

Л.Анисимова

*В анализируемый период состоялась прямая линия Президента РФ В. Путина с гражданами России. В правительстве РФ между экономическим и социальным блоками дискутировался вопрос относительно сохранения или отказа от обязательной накопительной составляющей взноса в ПФР<sup>1</sup>. Пока принято решение с 01.01.2016 г. восстановить накопительную часть. Предположительно, РФ обратится с запросом во Всемирный банк об экспертизе пенсионной системы в РФ. Минфин России подготовил проект «Основных направлений налоговой политики на 2016–2018 годы», согласно которому увеличения налогов вплоть до 2018 г. не планируется.*

В рассматриваемый период особое внимание привлекла оценка текущей ситуации, изложенная Минфином России. В частности, Министр финансов А. Силуанов отметил, что Россия в 2015 г. может использовать до 3 из 5 трлн руб. средств Резервного фонда<sup>2</sup>. По словам министра, источников финансирования дефицита бюджета фактически нет, поэтому в дальнейшем справляться с дефицитом придется за счет урезания расходов. То есть, в 2015 г. около 15% всех имеющихся на сегодняшний день золотовалютных резервов будет потрачено на оплату бюджетного дефицита, все расходы 2016–2017 гг., кроме социальных, будут пересматриваться. Источником доходов бюджета, по мнению ми-

нистра, может быть только развивающаяся экономика.

Правительство РФ предполагает преодолеть кризисные явления в экономике в первую очередь силами крупных компаний, которым государство после исчерпания средств Резервного фонда предоставит средства из Фонда национального благосостояния (ФНБ) на инфраструктурные и производственные проекты. Позднее на эти цели планируется направить средства (накопительную часть) негосударственных пенсионных фондов (НПФ). По существу, мы наблюдаем попытку частичного восстановления мобилизационно-плановой экономики, когда все средства общества мобилизуются в государственный бюджет и расходуются на цели, определяемые в централизованном порядке. Действительно, в экономике с преобладанием государственного участия можно обеспечить быструю концентрацию значительных ресурсов на конкретных направлениях. Но субъекты рынка не поддержат своими средствами инвестиции в инфраструктуру и производство, если это не принесет им доходов. В итоге может произойти очередное крупномасштабное «омертвление» государственного финансирования в неэффективных активах, при этом ускоренного развития экономики не произойдет. К сожалению, как показывают оценки Счетной Палаты, инфраструктурные и производственные проекты нередко становятся средством выкачивания бюджетного финансирования: деньги, выделенные из бюджета на госзаказы, продолжают перетекать в офшоры. Мы уже неоднократно говорили о том, что наиболее эффективной государственной стратегией по развитию экономики является субсидирование спроса конечных потребителей – физических лиц, хотя эта схема, как любое субсидирование, приводит к некоторому искажению структуры платежеспособного спроса.

1 Экономический блок правительства РФ рекомендовал сохранить обязательный накопительный (отложенный) компонент в качестве принудительно формируемого источника внутренних долгосрочных инвестиционных ресурсов общества в коммерческой сфере, а социальный блок мотивировал отказ от обязательного накопительного компонента необходимостью предотвращения нарастающей дефицитности ПФР.

(Комментарий автора: до 2022 г. – даты выхода на пенсию первых пенсионеров, имеющих право на получение накопительного компонента из системы НПФ, следует ожидать постоянного снижения текущих поступлений в систему ПФР, так как основную массу работающих уже составляют лица с датой рождения после 1967 г., т.е. лица, в отношении которых взносы, осуществляемые работодателями (а это свыше 20% обязательных платежей в ПФР), подлежат передаче в систему НПФ. При этом основная масса пенсионеров по-прежнему будет получать пенсию непосредственно из ПФР. Образующаяся (нарастающая) разница (дефицит) между текущими поступлениями в ПФР и выплатами из ПФР в течение указанного срока будет компенсироваться за счет увеличения расходов бюджета на социальные цели, т.е. будет оплачиваться за счет других обязательных платежей (налогов, поступающих в федеральный бюджет), что в условиях кризиса может привести к необходимости усиления налоговой нагрузки или спровоцировать нарастание инфляционных процессов и ускоренное обесценение рубля в результате его покрытия простой эмиссией и истощения золото-валютных резервов.

2 Минфин предупреждает: расходы будут сокращаться. Сайт [vz.ru/economy/2015/4/24/742022.html](http://vz.ru/economy/2015/4/24/742022.html)

В качестве иллюстрации недостаточной эффективности (избыточной затратности) государственного регулирования экономики приведем следующий пример. В рамках антикризисного плана правительства РФ предусматривается государственная поддержка экспорта. Эта задача, как и следовало ожидать, начала реализовываться с административной подготовки. Для освоения выделенных на поддержку экспорта бюджетных ресурсов предполагается создать новую организацию (со своим штатом работников, средствами, помещениями) при Внешэкономбанке (ВЭБ). При этом ни одна из существующих в настоящее время при ВЭБ организаций пока не ликвидирована (т.е. сохраняется весь штат, ранее выделенные ресурсы, налаженные каналы перераспределения средств между структурами и пр.). «Доходы» новой организации будут формироваться в виде платы за оказываемые экспортерам услуги (субсидируемые из бюджета) и участия в капиталах других «коммерческих» структур, входящих в систему ВЭБ-овских «дочек» (в частности, планируется передать этой новой организации доли участия в агентстве ЭКСАР и АО «Росэксимбанк»)<sup>1</sup>. Как видим, задача «поддержки» экспорта вылилась в организацию очередной юридически обособленной консультационной фирмы, услуги которой фактически оплачиваются из бюджета.

В экономической литературе<sup>2</sup> появилась информация о проекте «Основных направлений налоговой политики на 2016–2018 годы» (на официальном сайте Федеральной налоговой службы (ФНС России) документ пока не размещен). Согласно опубликованному материалу, проектом предусмотрены амнистия капиталов; предоставление регионам права снижать ставки налога по упрощенной и вмененной системам налогообложения; снижение ставки налога на прибыль с 20% до 10% для новых промышленных предприятий; увеличение стоимости амортизируемого имущества (что позволит списывать на затраты стоимость недорогого оборудования сразу при его вводе в эксплуатацию); право на заявительный порядок при возмещении налога на добавленную стоимость (НДС) для организаций, предоставивших поручительство материнской ком-

пании и др. Из ужесточающих мер – восстановление принятого к вычету НДС, если поставка в течение определенного времени не состоялась; введение запрета на формально легальные схемы, если они используются для сокращения налогов или получения незаконных вычетов.

Некоторые из предполагаемых мер административного характера не вполне понятны. Так, небесспорным является предложение перенять зарубежный опыт предварительного налогового контроля, смысл которого состоит в том, что бизнес сможет заранее получить от налоговиков информацию о налоговых последствиях будущей сделки. Введение этой нормы в Налоговый кодекс (НК РФ) приведет к установлению за счет бюджета дополнительной обязанности сотрудников налоговой службы по аудированию юридических аспектов предполагаемых сделок, что к компетенции налоговых органов не относится. Сейчас можно направить запрос в налоговый орган с просьбой разъяснить позицию налоговиков в случае возникновения разногласий между налогоплательщиками и налогоплательщиками по конкретной фактической сделке. Более того, налоговые органы и Минфин России постоянно публикуют переписку по наиболее сложным вопросам, позволяющую унифицировать правоприменительную практику. Аудирование несовершенных сделок может быть разрешено налоговым органам только в том случае, если законодательно будет установлено право налоговиков переквалифицировать сделки. Гражданский кодекс (ГК РФ) и международные договоры такого права налогоплательщикам не предоставляют.

Что касается предложения о расширении перечня информации, не относящейся к налоговой тайне, которую можно было бы получить от ФНС России (о представленной отчетности, о средней численности персонала и средней зарплате, о сумме уплаченных налогов), то такая информация относится к коммерческой тайне. Для опосредованного (в виде индексов) представления данных о финансовой устойчивости того или иного контрагента создаются специализированные рейтинговые агентства, в частности, независимые международные рейтинговые агентства, допуск к информации которых возможен только на условиях взаимного представления компанией данных о себе и своем бизнесе указанным агентствам.

С сожалением приходится констатировать, что государственные служащие не всегда готовы воспринимать правила административного взаимодействия с иностранными государственными структурами, международными организациями, независимыми публичными международными ор-

1 СМИ: ВЭБ согласовал схему поддержки российского экспорта, сайт [msn.com/ru-ru/money/news/](http://msn.com/ru-ru/money/news/) от 3.04.2015 г. В статье, в частности, упоминается о создании АО РЭЦ, которое «будет зарегистрировано как стопроцентная дочерняя структура ВЭБа до конца апреля и начнет работать с клиентами уже с 1 июня... допэмиссию... также выкупит ВЭБ путем передачи в уставный капитал РЭЦа 100% акций ЭКСАР... В свою очередь, агентство до конца года должно передать РЭЦу акции Росэксимбанка (на 99,9996% принадлежит ЭКСАР)».

2 В. Вислогузov. Налогам предписана выдержка. Минфин наметил фискальные планы на следующие три года [kommersant.ru/doc/2707936](http://kommersant.ru/doc/2707936) от 13.04.2015 г.

ганизациями. Особую настороженность вызывает противопоставление международного и национального законодательства, так как в этой сфере очень много нюансов, способных разрушить сложившиеся условия хозяйствования. Так, Глава Следственного комитета (СК РФ), говоря о необходимости введения презумпции национального законодательства над международным правом<sup>1</sup>, видимо, не учитывает, что в результате такого решения<sup>2</sup> Россия будет считаться фактически дезавуировавшей свою подпись под базовыми международными договорами, т.е. она будет просто изолирована в международных экономических отношениях. Не случайно пресс-секретарь президента России высказал сомнение в том, что «кто-то всерьез рассматривает в качестве укрепления независимости РФ отказ от закрепленного в российской Конституции приоритета международного права»<sup>3</sup>. В интересах РФ необходимо постоянно подтверждать позицию РФ о приоритете международного права. Именно закрепление в Конституции РФ преимущества международного права над национальным обеспечивает свободу экономической деятельности, соблюдение общечеловеческих прав и свобод в отношении российских резидентов (организаций и граждан), находящихся и действующих на территориях других государств.

В целях скорейшего преодоления кризисной ситуации, сохранения жизнеспособности российских товаропроизводителей руководство страны, Центральный банк России, высшие судебные инстанции реализуют меры, направленные, с одной стороны, на ограничение расходов бюджета в 2015 г., с другой, – на временное снижение нагрузки на предприятия важнейших отраслей экономики, урегулирование сложных и (или) спорных ситуаций.

1. Федеральным законом от 6.04.2015 г. № 68-ФЗ приостановлены действия отдельных законодательных актов в части порядка индексации окладов денежного содержания государственных и гражданских служащих, военнослужащих и приравненных к ним лиц, должностных окладов судей, выплат, пособий и компенсаций.

1 «СМИ: глава СК предложил исключить из Конституции РФ приоритет международного права». Сайт [tass.ru/politika/1934292](http://tass.ru/politika/1934292) от 27.04.2015 г.

2 Фактического отказа от соблюдения правил, выработанных мировой практикой, согласованных участниками отношений на мировом рынке и подписанных руководителями государств, в том числе РФ.

3 «СМИ: глава СК предложил исключить из Конституции РФ приоритет международного права». Сайт [tass.ru/politika/1934292](http://tass.ru/politika/1934292) от 27.04.2015 г.

До 1.01.2016 г. приостановлено действие положений федерального законодательства РФ о ежегодной индексации выплат и пособий, исходя из уровня инфляции, устанавливаемого Федеральным законом о бюджете на очередной финансовый год. Эта мера распространена в том числе на выплаты по законодательству о социальной защите граждан, подвергшихся радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча; денежные выплаты Героям Советского Союза, Героям Российской Федерации и полным кавалерам ордена Славы; выплаты инвалидам и участникам ВОВ, ветеранам боевых действий, военнослужащим, проходившим службу в годы войны в подразделениях, не входивших в состав действующей армии, работавшим на объектах противовоздушной обороны, строительстве оборонительных сооружений, военных объектов, членам семей погибших (умерших) инвалидов войны; на оплату труда помощников членов Совета Федерации, депутатов Госдумы; на пособия по беременности и родам, единовременные пособия при рождении ребенка, ежемесячные пособия по уходу за ребенком; на суммы компенсаций инвалидам расходов на содержание и ветеринарное обслуживание собак-проводников; на ежемесячные денежные выплаты инвалидам; суммы возмещения специализированной службе по вопросам похоронного дела по перечню гарантированных услуг на погребение и др.

С 1 февраля 2016 г. планируется осуществить индексацию на разницу между фактическим индексом роста потребительских цен за 2015 г. и установленным в 2015 г. в соответствии с рассматриваемым Федеральным законом размером индексации выплат, пособий и компенсаций.

Таким образом, приостановленная на 2015 г. индексация социальных выплат и компенсаций будет восстановлена в 2016 г. по фактическому индексу инфляции за 2015 г.

2. Федеральным законом от 06.04.2015 г. № 83-ФЗ снижена налоговая нагрузка на пригородное сообщение и пассажирские авиаперевозки. В частности, введена ставка НДС 0% на реализацию услуг российских перевозчиков по перевозке пассажиров пригородными электричками<sup>4</sup>. До 10% снижена ставка НДС на реализацию услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа (за

4 Обложение услуг НДС по ставке 0% вместо полного освобождения от налога позволит железнодорожным компаниям предъявлять к вычету суммы входящего НДС, что в свою очередь позволит сократить бюджетное субсидирование входящих расходов железнодорожников.

исключением тех услуг, по которым пункт отправления или пункт назначения расположен на территории Республики Крым или на территории города федерального значения Севастополя – по таким перевозкам применяется ставка 0%).

Действие льготы распространено до 31 декабря 2017 г.

3. Федеральным законом от 06.04.2015 г. № 84-ФЗ снижена налоговая нагрузка на плательщиков единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) и упрощенной системы налогообложения (УСНО). До внесения поправок сумма НДС, указанная в счете-фактуре, выставленном лицами, не являющимися налогоплательщиками этого налога, уплачивалась в бюджет и одновременно включалась в доходы от реализации, облагаемые ЕСХН и УСНО. Теперь облагаемая база рассчитывается без учета НДС.

Кроме того, отменен запрет на применение УСНО для организаций, имеющих представительства.

4. Федеральным законом от 06.04.2015 г. № 85-ФЗ в связи с возникшими техническими сложностями по введению в действие норм, регулирующих процедуры представления в налоговые органы информации об участии в контролируемой иностранной компании (КИК), были сдвинуты сроки вступления в силу указанных положений. Уведомление в налоговый орган по сделкам, совершенным до 15 марта 2015 г. следует предоставить не позднее 15 июня 2015 г. (в прежней редакции – до 1 апреля). Кроме того, на 15 июня переносится начало применения общего положения об уведомлении налоговых органов об участии в иностранных организациях – не позднее одного месяца с даты возникновения (изменения доли) участия в иностранной организации.

5. Постановлением Конституционного суда от 31 марта 2015 г. № 6-П разъяснен вопрос о подведомственности Верховному Суду (ВС РФ) дел об оспаривании нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, если такие акты затрагивают права или законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. Ранее рассмотрение таких споров относилось к компетенции Высшего арбитражного суда (ВАС РФ) в качестве суда первой инстанции. Но в связи с проведенной судебной реформой в настоящее время полномочие по рассмотрению в качестве суда первой инстанции административных дел об оспаривании нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, в том числе по разрешению экономических споров, возложено на Верховный Суд РФ.

Проблема, с которой истец ОАО «Газпром нефть» обратился в Конституционный суд (КС РФ), связана

с тем, что при обращении в ВС РФ и ВАС РФ в отношении оспаривания разъяснения ФНС России по применению абз. 3 пп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ был получен отказ в принятии дела к рассмотрению как от ВС РФ, так и от ВАС РФ (согласно позиции ВС РФ, в разъяснении ФНС РФ отсутствуют признаки нормативного акта, предусмотренные п. 1 ч. 4 ст. 2 ФЗ Федерального конституционного закона о ВС РФ, согласно позиции ВАС РФ, разъяснение ФНС России не устанавливает правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц).

КС РФ разъяснил, что оспаривание документа в суде является самостоятельным способом судебной защиты прав и свобод и должно осуществляться в порядке административного судопроизводства. КС РФ постановил внести в действующее правовое регулирование изменения, направленные на установление особенностей судебного рассмотрения дел об оспаривании актов федеральных органов исполнительной власти, в том числе актов ФНС России, содержащих разъяснения налогового законодательства, которые формально не являются нормативными правовыми актами, но фактически обладают нормативными свойствами, поскольку являются обязательными для применения подведомственными налоговыми инспекциями в отношении неопределенного круга лиц.

Впредь, до внесения в действующее правовое регулирование надлежащих изменений, рассмотрение дел об оспаривании ненормативных актов федеральных органов исполнительной власти, в том числе ФНС России должно осуществляться в порядке, предусмотренном процессуальным законодательством для оспаривания нормативных правовых актов.

6. Письмом ЦБ РФ от 2 апреля 2015 г. № 10-МР были направлены Методические рекомендации о повышении внимания к отдельным операциям клиентов с целью выявления и предотвращения противоправных схем по выведению средств в наличный оборот. Речь идет об использовании банковских счетов юридических лиц для накопления средств, перечисляемых впоследствии на счета филиалов ФГУП «Почта России» для выдачи физическим лицам в наличной форме с использованием инфраструктуры ФГУП «Почта России».

7. Федеральной службой по финансовому мониторингу в целях предотвращения сомнительных сделок по выводу средств за пределы РФ было направлено Информационное письмо от 11.04.2015 г. № 43 с рекомендациями по проверке места регистрации (жительства) клиента (контрагента, его представителя или учредителя)

при изучении операций (сделок), соответствующих критериям необычных сделок. В частности, рекомендуется проверять, действуют ли по месту нахождения указанных лиц международные санкции, одобренные РФ в соответствии с резолюциями Совбеза ООН; включено ли государство (территория) в перечень государств (территорий), которые не выполняют рекомендации Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ); отнесено ли государство (территория) к государствам (территориям), финансирующим или поддерживающим террористическую деятельность (используются списки, размещенные на сайтах международных организаций в сети Интернет); отнесено ли государство (территория) к государствам (территориям) с повышенным уровнем коррупции и (или) другой преступной деятельности (используются списки, размещенные на сайтах международных организаций в сети Интернет); относится ли государство (территория) к государствам (территориям), о которых известно, что в (на) них незаконно производятся или ими (через них) переправляются наркотические вещества, а также государства или территории, разрешающие свободный оборот наркотических веществ (кроме государств или территорий, использующих наркотические вещества исключительно в медицинских целях).

8. Совместным письмом Минфина России и Федерального казначейства от 1 апреля 2015 г. № 07-04-05/09-202 для сведения и учета в работе были направлены развернутые ответы на вопросы по организации исполнения Управлением Федерального казначейства (УФК) решений налоговых органов (в том числе в отношении процедуры удержания средств со счетов казенных, автономных и бюджетных учреждений), открытых в УФК, а также уточненные формы журналов учета и регистрации решений налоговых органов.

9. Письмом Минфина России от 25 марта 2015 г. № 02-02-04/16546 разъяснен порядок исполнения обязательств по заключенным госконтрактам, договорам, соглашениям, подлежащим оплате в 2016 и 2017 гг., а также порядок принятия новых обязательств на срок, превышающий срок действия доведенных бюджетных лимитов. В этих случаях следует руководствоваться п. 4–6 ст. 3 Федерального закона от 8.03.2015 г. № 25-ФЗ «О приостановлении действия отдельных положений Бюджетного кодекса Российской Федерации». По госконтрактам, заключенным до 1.01.2015 г. и подлежащим оплате в 2016 и 2017 гг., исполнение обязательств осуществляется при условии заключения к указанным государственным контрактам, договорам, соглашениям дополни-

тельных соглашений об условиях их исполнения за пределами 2015 г. Начиная с 2016 г., поставщик (подрядчик, исполнитель) исполняет свои обязательства только после получения от заказчика уведомления о доведении (утверждении) заказчику объема прав на принятие и (или) исполнение обязательств, позволяющего в соответствующем году оплатить контракт без изменения его условий.

В 2015 г. при сокращении лимитов бюджетных обязательств заказчику необходимо дополнительным соглашением согласовать новые условия контрактов, подлежащих исполнению в 2015 году, в том числе цен и (или) сроков исполнения контракта и (или) количества товара, объема работы или услуги, предусмотренных контрактом, в соответствии с Методикой сокращения количества товара, объемов работ или услуг, утвержденной постановлением Правительства РФ от 28.11.2013 г. № 1090.

10. Ростуризм напомнил об обязанности туроператоров ежегодно (до 15 апреля) перечислять в компенсационный фонд взнос в размере 0,1% денежных средств (но не менее 100 тыс. руб.), полученных от реализации туристского продукта по данным бухгалтерской отчетности на конец отчетного года. В случае неуплаты взноса в срок в установленном размере объединение туроператоров в сфере выездного туризма (СРО) исключает туроператора из членов и уведомляет об этом Ростуризм, который исключает его из единого федерального реестра туроператоров. Как правило, договоры страхования гражданской ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору о реализации туристского продукта содержат положения о прекращении действия договора в случае исключения туроператора (страхователя) из Реестра или из членов объединения туроператоров. Все изложенные меры направлены на обеспечение бесперебойного функционирования турорганизаций в условиях рынка и добросовестное выполнение обязательств перед клиентами.

11. Выше была приведена позиция КС РФ о применении к ненормативным письмам федеральных органов исполнительной власти порядка оспаривания, аналогичного установленному для нормативных документов. Это – очень важная позиция, поскольку ненормативные письма тем не менее содержат юридически проработанные выводы, о которых налогоплательщики должны знать, чтобы принимать решения в отношении исполнения своих налоговых обязательств в сложных ситуациях. Неисполнение налоговых обязательств может привести к взысканиям и остановке деятельности плательщика, в то время как последующее оспаривание разъяснения, с которым налогоплательщик

не согласен (при условии отсутствия у него задолженности перед бюджетом), повлечет возмещение и выплату процентов из бюджета за пользование чужими (т.е. налогоплательщика) средствами, если суд примет решение в его пользу.

Риски вследствие спорного толкования Закона могут быть весьма существенными. В письме Минфина России от 31.03.2015 г. № 03-08-05/17640 разъясняется, что, несмотря на отсутствие в п. 1.1 ст. 309 НК РФ<sup>1</sup> прямого упоминания о доходах, отраженных в пп. 5 п. 1 ст. 309, к ним относятся доходы от реализации акций (долей) всех юрлиц (в том

<sup>1</sup> Ст. 309, п. 1, пп. 1.1: «Доходы, указанные в подпунктах 1–4 и 6–10 пункта 1 настоящей статьи, подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов».

числе иностранных), активы которых более чем на 50% состоят из недвижимого имущества, расположенного на территории РФ, – это вовсе не означает, что с упомянутых в пп. 5 п. 1 ст. 309 доходов российская организация – источник их выплаты не должна удерживать налог. В п. 2 ст. 309 НК РФ прямо указано, что «доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме (выделено авт.) указанного в подпунктах 5 и 6 подпункта 1 ..., обложению налогом у источника выплаты не подлежат», – т.е., напротив, источник обязан удерживать налог с доходов, указанных в пп. 5, выплачиваемых иностранному продавцу ценных бумаг. Неудержание налога может обернуться у налогового агента выплатами за счет собственных средств. ●