

ОБЗОР НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА МАЙ–ИЮНЬ 2015 Г.

Л.Анисимова

В анализируемый период Минфином России были представлены¹ Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017–2018 годы (далее – Основные направления), которые декларируют отказ от усиления налоговой нагрузки на экономику и предусматривают меры, направленные, по мнению авторов, на стимулирование экономического развития России. Перспективы развития бизнеса в России стали основной темой Петербургского международного экономического форума (18–20 июня 2015 г.).

В рассматриваемый период в экономике России производство относительно сопоставимого периода прошлого года уменьшилось почти на 5%. Вместе с тем удалось приостановить сокращение золотовалютных резервов (они в мае выросли до 361 млрд долл.)², существенно снизились темпы инфляции. ЦБ РФ прогнозирует возможность поэтапного снижения ключевой ставки, хотя она остается высокой – 11,5%. Министр финансов РФ отметил появление прибыли у организаций (санкции и снижение курса рубля привели к тому, что денежные потоки все больше начинают замыкаться внутри России: отказ от поездок в отпуск за рубеж, сужающиеся возможности потреблять импортные товары (работы, услуги) привел к переключению потребления на отечественную продукцию, работы и услуги), увеличились остатки на банковских счетах физических лиц. Вместе с тем инвестиции не растут, не снижаются долги региональных бюджетов перед банками. Все еще недоступными для производителей остаются кредитные ресурсы. По мнению ряда экспертов, российской экономике угрожает длительная стагнация. Вместе с тем дешевизна рынка и антикризисные меры по поддержке субъектов малого и среднего бизнеса, т.е. базисного слоя предпринимателей, привлекли внимание потенциальных инвесторов, что объясняет интерес к повестке дня Петербургского форума.

Несмотря на рекомендации известных экономистов, Правительство РФ не рискует в предвыборный период и незадолго до чемпионата мира по футболу проводить структурные реформы, видимо, опасаясь усиления негативных социальных последствий, которые характерны для таких преобразований. Достаточно четко круг необходимых задач на ближайшую перспективу обрисовал экс-министр финансов А.Кудрин: повышение пенсионного воз-

раста, повышение эффективности работы госкорпораций и перераспределение доходов в пользу регионов, чтобы те могли вкладываться не только в социальную сферу, но и делать инвестиции. По мнению, А.Кудрина, «военно-промышленный комплекс стать драйвером роста экономики не сможет, поскольку он привязан к оборонзаказу и не реагирует на сигналы рынка». При этом сейчас, по словам А.Кудрина, «во всем мире происходит взаимообмен технологиями между гражданским и военным сектором». Импортозамещение, по его мнению, создаст прорывы в отдельных отраслях, проводить его нужно, но нынешняя программа не обеспечит масштабную модернизацию экономики. «Нужно конкурентное импортозамещение в условиях открытого рынка, а не в условиях отгораживания от мировой экономики».

Политика «контрсанкций», если она будет осуществляться на долгосрочной основе действительно может привести к изоляции российского рынка, что будет сопровождаться искажением степени конкурентоспособности отечественной экономики. России надо поэтапно отказываться от «контрсанкций»: пониженная покупательная способность населения является естественной защитой отечественного рынка от импортных товаров: на российском рынке импортные товары не будут продаваться дешевле, чем по ценам мирового рынка³. Напротив, поддержка неконкурентоспособного производства длительным сохранением «торгового» занавеса не позволит отечественным товаропроизводителям определить рыночный уровень цен на их продукцию и вместо «очищающего» эффекта кризиса мы можем получить простую консервацию отсталого производства, на которую

1 Размещены на сайте Минфина России 3.06.2015.

2 Резервы России выросли на 5 миллиардов долларов за неделю. Сайт lenta.ru/news/2015/06/11/reserve5bln

3 При этом следует ограничивать доступ на российский рынок товаров (работ, услуг) иностранных госмонополий, поскольку по таким товарам (работам, услугам) низкие цены поддерживаются иностранным государством. Это может разрушить конкурентную среду на внутрироссийском рынке и приведет к переориентации денежных потоков за рубеж.

потратим все свои внутренние ресурсы. Правда, следует добавить, что, если ставки по кредитам не опустятся до уровня мирового рынка, то простое открытие рынка для импорта товаров (работ, услуг) может вытеснить с внутреннего рынка отечественных товаропроизводителей, как это происходило в последние годы до введения санкций. Если ЦБ РФ будет излишне затягивать снижение ключевой ставки, то российские товаропроизводители не смогут воспользоваться преимуществами «дешевого» и «очищенного» от конкурентов рынка и его поделят те, у кого есть «горячие деньги».

Вынужденную осторожность ЦБ РФ в сфере кредитно-денежного и валютного регулирования Правительство РФ пытается компенсировать традиционным способом: нет возможности дать денег – надо освободить от налогов. Вновь в обиход возвратилось понятие стимулирующей налоговой политики, ущербность которой проявляется в том, что вместо снижения общего уровня налоговой нагрузки в результате сокращения государственных расходов и при условии обеспечения нейтральности системы налогообложения и справедливости распределения налоговой нагрузки в отношении всех категорий плательщиков, вводятся «точечные» льготы для отдельных категорий плательщиков.

Справедливости ради, следует отметить, что многие положения Основных направлений заслуживают безусловной поддержки. Это касается предложения о введении налоговых льгот исключительно ограниченных во времени – на срок не более 5-ти лет с возможностью последующей пролонгации после изучения последствий их введения. К 2018 г. федеральные льготы по региональным и местным налогам будут сокращены на 85%. В перспективе предполагается окончательно отказаться от установления новых льгот на федеральном уровне по региональным и местным налогам. В настоящее время налоговые расходы бюджета (так называются недополученные из-за льгот средства), по данным ФНС России составляют около 2 трлн руб.¹

Еще одним направлением снижения нагрузки на бизнес может стать уменьшение объемов неналоговых обязательных платежей. По оценкам Минэкономразвития России, экономия бизнеса от введения до 2019 г. моратория на увеличение ставок отдельных неналоговых платежей может составить 1,8 трлн руб. или около 3% ВВП. В целях реализации этой задачи в плановом периоде предполагается рассчитывать дополнительный показатель внутрироссийской «фискальной» нагрузки, отражающий уплату как налоговых, так и отдельных видов неналоговых платежей, а сами неналоговые

платежи, как и политику в области их регулирования, рассматривать в Основных направлениях налоговой политики на очередную трехлетку².

Следует одобрить и намерение Правительства РФ еще раз вернуться к вопросам оптимизации бюджетной системы: определить эффективность замены ЕСН системой страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды. Особенно актуален этот вопрос с учетом перехода к новой, балльной, системе начисления страховых пенсий. Минфин РФ считает целесообразным продолжать анализ действующей системы на предмет того, насколько новая система обременительна как для налогоплательщиков (различные системы администрирования платежей, многочисленные контролирующие органы), так и для государства (рост численности сотрудников государственных органов)³.

Безусловно, положительной стороной Основных направлений является то, что в них весьма подробно изложены меры по координации налоговой политики РФ с политиками в других странах в рамках работы Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)⁴. Так, Россия планирует в 2018 г. присоединиться к многостороннему соглашению по автоматическому обмену финансовой информацией, предусмотренному Единым стандартом отчетности (ЕСО) по финансовым операциям для налоговых целей, разработанным ОЭСР⁵. Предполагается также внести в НК РФ положения, квалифицирующие предоставление займов от материнской компании на докапитализацию дочерней компании инвестиционными расходами и проценты по таким займам облагать как дивиденды⁶.

Вопрос о том, как квалифицировать отношения по передаче на платной основе средств между материнской и дочерней компаниями становится очень актуальным. В РФ большой резонанс получило обращение известных юридических фирм в Арбитражный суд Московского округа по вопросу о квалификации роялти, которые дочерняя фирма ООО «Орифлейм Косметикс» перечислила материнской фирме «Орифлейм». Юристы определяют такие роялти как расходы, налоговики же не принимают их к вычету, мотивируя тем, что ООО «Ориф-

2 П. 14 Раздела III Основных направлений.

3 П. 13 Раздела III Основных направлений.

4 Речь идет о реализации Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting – BEPS (ОЭСР/G20)) (План BEPS), который был одобрен главами государств и правительств «Группы двадцати» в сентябре 2013 года под председательством России в Большой двадцатке.

5 П.9.1 Раздела III Основных направлений.

6 П.2.6 и 9.2. Раздела III Основных направлений.

1 Раздел 4 преамбулы к Основным направлениям.

лейм Косметикс» является представителем «Орифлейм» и роялти, уплачиваемые «самой себе», являются средством вывода доходов, полученных на территории РФ, в другую юрисдикцию¹. В экономическом отношении, видимо, права налоговики, но с юридической точки зрения оспариваемая норма НК РФ требует более тщательной формулировки.

Важнейшими направлениями в рамках сотрудничества с ОЭСР являются совершенствование правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний² и совершенствование правил налогообложения при трансфертном ценообразовании³. В первом случае речь идет о так называемом антиофшорном законодательстве, а именно: о включении в налоговую базу российского резидента нераспределенной прибыли контролируемой им иностранной компании. Контролирующими лицами иностранных компаний признаются лица, доля участия которых в организации составляет более 25%, либо более 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации составляет более 50%. В России прибыль контролируемой иностранной компании следует учитывать в целях обложения налогом на прибыль организаций или налогом на доходы физических лиц за налоговый период в случае, если ее величина составит более 10 млн руб. (2015 г. – более 50 млн руб., 2016 г. – более 30 млн руб.)⁴. Во втором случае речь идет о безналоговом перемещении доходов, полученных на территории одного государства (России), на территорию государств низконалоговых юрисдикций за счет искусственного увеличения расходов по заключаемым сделкам.

Меры, предусмотренные Основными направлениями, можно условно подразделить на несколько групп: к первой относятся меры по предоставлению льгот по НДС и акцизам крупным налогоплательщикам, ко второй – льготы малому и среднему бизнесу, а также льготы общего характера, как правило, влияющие на уменьшение доходов региональных и местных бюджетов – поэтому их формулируют в виде права региональных и местных властей на уменьшение ставки налога (на прибыль, по имущественным налогам и пр.), к третьей относятся решения по отмене или приостановлению действия ранее предоставленных льгот, к четвертой группе

относятся прочие новации.

Меры поддержки крупного бизнеса.

В рамках антикризисных мер и мер по поддержке экспорта предполагается освобождать крупнейших налогоплательщиков от уплаты акцизов по товарам, реализуемым на экспорт, без представления банковских гарантий⁵.

Предусмотрены послабления и в части контроля за трансфертным ценообразованием по внутрироссийским сделкам. Контроль предлагается сохранить лишь в тех случаях, когда суммарный порог сделки превысит 2–3 млрд руб. с последующей периодической индексацией в зависимости от уровня инфляции⁶.

По товарам (работам, услугам), реализуемым на экспорт (напомним, что около половины федерального бюджета формируется за счет экспорта углеводородов, добычу которых осуществляют преимущественно сырьевые монополисты), предусматривается разрешить вычет входящего НДС⁷. НДС по экспорту составляет 0%. Таким образом, по нашему мнению формируется канал, по которому, минуя законодательство о бюджете, в обход стандартной практики предоставления субсидий из бюджета, на основании НК РФ экспортерам из бюджета напрямую будет компенсироваться (возмещаться, зачитываться) входящий НДС. Для производителей – неэкспортеров, сохраняется порядок, при котором при применении ставки 0%, входящий НДС относится на затраты и включается в себестоимость. Полагаем, что такие прямые доплаты из бюджета по экспортируемым товарам (работам, услугам) могут квалифицироваться в рамках ВТО как субсидии. В этом случае суммы возмещения будут изыматься в бюджеты других государств.

Разделом 4 Основных направлений предполагается предоставить право на применение заявительного порядка возмещения НДС налогоплательщикам под поручительство материнской компании, у которой совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций, НДС, уплаченная за три календарных года, предшествующие году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка, составляет не менее 10 млрд руб.

Основными направлениями предусмотрено, что стимулирование экономики предполагается осуществлять путем расширения прав субъектов Российской Федерации посредством предоставления дополнительных инструментов для проведения политики экономического развития на своей территории. Декларация на деле оказывается противоре-

1 Газета РБК (так указан автор). Юристы увидели угрозу всему бизнесу в тяжбе «Орифлейм» с ФНС. Сайт rbcdaily.ru/economy/562949995441837?utm_source=infox&utm_medium=obm&utm_campaign=news от 04.06.2015.

2 П.9.3 Раздела III Основных направлений.

3 П.9.4 Раздела III Основных направлений.

4 Приложение 1 к Основным направлениям.

5 П.2.8 Раздела III Основных направлений.

6 П.2.9 Раздела III Основных направлений.

7 П.2.10 Раздела III Основных направлений.

чивой. Права субъектов расширяются в основном в плане снижения налоговых ставок – видимо с целью, чтобы регионы конкурировали между собой в части привлекательности для инвестирования. Предусматривается предоставление субъекту Российской Федерации права по снижению до 10% ставки налога на прибыль организаций в части, поступающей в бюджет субъекта Российской Федерации, для вновь создаваемых предприятий промышленности, осуществляющих капитальные вложения (для таких налогоплательщиков предусматривается и снижение ставки по налогу на прибыль организаций до 0% в части, поступающей в федеральный бюджет).

А вот в отношении инвестиционных контрактов в рамках реализации Федерального закона от 31 декабря 2014 г. №488-ФЗ «О промышленной политике в Российской Федерации», напротив, права субъектов предполагается ограничить, законодательно закрепив норму о том, что субъект Федерации не может до 2025 г. увеличить ставку региональной части налога на прибыль более чем на 2% сверх уровня ставки, первоначально установленной для инвестора – стороны инвестиционного контракта. Для оборудования, относящегося к 1–7 амортизационной группе в рамках инвестиционного контракта амортизационные отчисления могут начисляться с коэффициентом 2 к норме амортизации¹.

Не способствуют наполнению региональных и местных бюджетов и такие новации, как решение единовременно списывать на затраты имущество первоначальной стоимостью до 80–100 тыс. руб.²

В рамках специальных налоговых режимов предполагается распространить право на применение 2-х летних «налоговых каникул» по патентной системе и упрощенной системе налогообложения на сферу бытовых услуг, расширить сферу применения патента, распространив ее на новые виды деятельности³.

Предполагается повысить порог по выручке, которая позволяет уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль организаций только по итогам квартала, в 1,2 – 1,5 раза⁴.

Из прочих предусмотренных Основными направлениями мер необходимо отметить следующие. Минфин РФ не поддержал предложение об освобождении от НДС авансовых платежей, поскольку это ухудшит финансовые положение покупателей – их придется лишиться права на зачет

(возврат) НДС, уплаченного в составе аванса⁵. Основные направления не предусматривают индексацию ставок акцизов в 2016–2017 гг.⁶ Минфин РФ в целях упрощения административной нагрузки на бизнес предлагает исключить бухгалтерскую (финансовую) отчетность организации, представляемую в налоговый орган, из состава налоговой тайны, одновременно исключив обязанность по представлению указанной отчетности повторно в органы статистики⁷.

Особую категорию налоговых новаций составляют льготы, действие которых приостановлено, поскольку их влияние на экономику оказалось неоднозначным. Например, это касается предложения о пролонгации до 1.01.2019 г. действующего в 2015 г. ограничения на вступление в силу зарегистрированных налоговыми органами договоров о создании консолидированной группы налогоплательщиков (КГН)⁸, доработку механизма реформирования КГН с тем, что он «способствовал справедливому распределению доходов от налога на прибыль организаций между региональными бюджетами, но и не создавал неопределенности при планировании бюджетов субъектов Российской Федерации».

Примером принятия налоговой льготы без достаточного обоснования является проведенный Минфином РФ в преамбуле к Основным направлениям анализ причин отказа от полного освобождения вновь введенного движимого имущества от обложения налогом на имущество.

Поясним суть проблемы. В соответствии с НК РФ (п.1 ст.374) объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, числящееся на балансе налогоплательщика в качестве основных средств. Незадолго до кризиса законодатели решили стимулировать модернизацию и техническое перевооружение и ввели льготу – освободили от налога на имущество движимое имущество. Эта льгота распространялась в том числе и на случаи постановки на баланс движимого имущества, полученного в результате реорганизации, а также от взаимозависимого лица. В условиях кризиса эту льготу видоизменили, приняли новую редакцию ст.374 и ст.381 – с 1.01.2015 г. освободили от налога объекты основных средств, включенные в первую или вторую амортизационную группу⁹, кроме объектов движимого имущества, принятых на учет в результате: реорганизации или ликвидации юридических

1 П.2.1 Раздела III Основных направлений.
2 П.2.2 Раздела III Основных направлений.
3 П.2.3 и п. 2.4 Раздела III Основных направлений.
4 П.2.5 Раздела III Основных направлений.

5 П.2.7 Раздела III Основных направлений.
6 П.5.1 Раздела III Основных направлений.
7 П.7.2 Раздела III Основных направлений.
8 П.8 Раздела III Основных направлений.
9 К таким объектам относится имущество со сроком полезного использования до 3-х лет включительно.

лиц; передачи, включая приобретение, имущества между взаимозависимыми лицами. Таким образом, с 2015 г. вновь введено налогообложение объектов движимого имущества, поставленных на учет организациями в налоговых периодах 2013–2014 гг. в результате реорганизации или полученные (приобретенные) от взаимозависимых лиц, за исключением объектов, относящихся к первой или второй амортизационной группе.

Интерес представляют рекомендации ФНС РФ территориальным управлениям, изложенные в письме МФ РФ и ФНС РФ № БС-4-11/9319 от 1.06.2015 г.: «...Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации и Межрегиональным инспекциям ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам поручается организовать работу по выявлению налогоплательщиков, у которых произошло уменьшение налоговой базы по налогу на имущество организаций в налоговых периодах 2013–2014 гг. за счет предполагаемого вывода из налогообложения объектов движимого имущества, и не произошло соответствующего увеличения налоговой базы в 2015 г. До указанных налогоплательщиков следует довести информацию об изменении налогового законодательства и осуществлять в 2015 г. мониторинг корректировки средней стоимости облагаемого налогом имущества в сторону увеличения, а при отсутствии увеличения проводить в отношении указанных организаций предпроверочный анализ в целях принятия решения о включении в план выездных налоговых проверок».

Получается, что, когда законодатели вводили льготу, они понимали, что взаимозависимые организации будут передавать между собой оборудование, чтобы уйти из-под налога, а теперь налоговики разыскивают переданное оборудование, чтобы не потерять совокупный (в целом по стране) налоговый доход по налогу на имущество¹. Полагаем, что такие опыты с редакцией НК РФ достаточно существенно и необоснованно удорожают администрирование и снижают эффективность работы налоговых органов.

Из числа других нормативных документов, принятых в рассматриваемый период, отметим следующие.

1. Федеральным законом от 8.06.2015 г. № 140-ФЗ внесены изменения в законодательные акты, регулирующие юридические аспекты и процедурные вопросы по добровольному декларированию российскими налогоплательщиками их активов и счетов (вкладов), размещенных в зарубежных бан-

ках².

Предметы декларирования расшифрованы в ст. 3 Закона: а) земельные участки, другие объекты недвижимости, транспортные средства, ценные бумаги, доли участия в капиталах российских и иностранных компаний; б) контролируемые иностранные компании (КИК); в) счета, открытые налогоплательщиком в банках, расположенных за рубежом; г) счета, открытые в банках, расположенных за рубежом, по которым налогоплательщик является бенефициаром.

В соответствии с п.6 ст.3 декларант раскрывает информацию об источниках приобретения (способах формирования источников приобретения) объектов имущества и средств во вкладах в произвольной форме, а также должен представить документы, подтверждающие его права (и (или) номинального владельца) в отношении объектов имущества, указанных в декларации.

В соответствии со ст.4 в отношении задекларированного имущества декларант освобождается от уголовной, административной и налоговой ответственности. Эти гарантии распространяются также на лиц, которые на основании распорядительных документов в рамках КИК выполняли организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в отношении задекларированных объектов. Согласно п.3 и п.4 ст.4 факт представления декларации и документов и (или) сведений, прилагаемых к декларации, а также сведения, содержащиеся в декларации и документах и (или) сведениях, прилагаемых к декларации, не могут быть использованы в качестве основания для возбуждения уголовного дела, производства по делу об административном и (или) налоговом правонарушении в отношении декларанта и (или) номинального владельца имущества и не могут быть использованы в качестве доказательства в рамках уголовного дела, дела об административном и (или) налоговом правонарушении.

2. Федеральным законом от 08.06.2015 г. № 146-ФЗ «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» расширен перечень оснований, при которых у налогоплательщика появляется возможность получения налогового вычета по НДФЛ. Помимо продажи имущества, долей (паев) в капитале общества, передачи их в порядке уступки требования перечень дополнен такими основаниями, как получение дохода при выходе участника из состава общества,

1 Цена льготы, по оценкам ФНС, составила около 0,1% ВВП.

2 Этот закон еще называют законом об «амнистии капиталов» физических лиц, хотя в нем речь идет о налоговых правонарушениях.

при передаче имущества ликвидируемого общества, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества.

Дополнена редакция положений, регулирующих вопросы применения соглашений об устраниении двойного налогообложения. В частности, подробно изложена процедура зачета в РФ сумм налога, уплаченного в иностранном государстве.

3. Федеральным законом от 08.06.2015 г. № 150-ФЗ внесены изменения в НК РФ в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (КИК).

Поправки в НК РФ касаются налогообложения КИК, симметричных корректировок при налогообложении контролируемых сделок, а также налоговых последствий амнистии капиталов.

В Законе скорректировано понятие контролируемой иностранной компании. Теперь к КИК помимо компаний относится иностранная структура без образования юридического лица, контролирующим лицом которой является резидент РФ. В понятие контролирующего лица входят не только лица, имеющие доли участия в капитале, но и лица, фактически осуществляющие контроль (оказывающее влияние на решения управляющих органов КИК) в интересах себя и своей семьи, влияющие на распределение прибыли. Именно влияние на рас-

пределение прибыли (дохода) и право отзываться внесенное имущество является определяющей характеристикой контролирующего лица.

Налогоплательщик не признается контролирующим КИК, если его участие в этой иностранной организации осуществляется исключительно через прямое или косвенное участие в российской публичной компании.

Уточнены условия освобождения доходов КИК от налогообложения в РФ (в частности, такое освобождение установлено в отношении некоммерческой организации; организации, образованной в соответствии с законодательством ЕЭС; активной иностранной компании; активной иностранной холдинговой компании; активной иностранной субхолдинговой компании; банком; страховой организацией; участвует в проектах по добычи полезных ископаемых на основании заключаемых с иностранным государством соглашений о разделе продукции, концессионном, лицензионном соглашении).

Уточнены условия освобождения от уплаты акциза при совершении экспортных операций (крупным налогоплательщикам предоставлено право на освобождение от уплаты акциза без представления банковской гарантии).

Установлено, что КИК вправе самостоятельно признать себя налоговым резидентом РФ и др. ●