

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

Л.Анисимова

В анализируемый период ситуация в России сохранялась относительно стабильной. Министерства и ведомства вели работу по технической доработке действующих схем и механизмов организации экономических взаимоотношений, выпускали разъяснительные документы; высшие судебные инстанции изучали возникающие в практической деятельности субъектов рынка проблемы и принимали решения, направленные на восполнение пробелов в законодательстве, публиковали разъяснения по правоприменительной практике. Ужесточены правила и принципы организации взаимоотношений между властью, бизнесом, прочими налогоплательщиками: от участия в госзакупках отстранены компании с местом регистрации в офшорах¹, усилена ответственность руководителей госкорпораций и организаций с госучастием за управление госимуществом², отмечаются попытки рыночной коммерциализации крупных государственных проектов, сокращены сроки и установлены правила признания недвижимости бесхозяйной для обеспечения оперативного вовлечения ее в хозяйственный оборот, а также повышения ответственности собственников за своевременное раскрытие и регистрацию своих прав на недвижимость, находящуюся в РФ, – все это в целом способствует формированию устойчивой базы бюджетной системы всех уровней.

Общая ситуация в экономике остается сложной, проводимая политика по-прежнему недостаточно последовательна. Высшие эшелоны власти, опасаясь ухудшения социально-политической обстановки в стране в случае проведения реформ, продолжают искать пути выхода из кризисной ситуации без проведения структурной перестройки, изменения сложившейся схемы распределения ресурсов в обществе, ужесточения расходов бюджетной системы, хотя руководство страны понимает, что консервация сложившейся ситуации опасна, т.к. закладывается фундамент технологического и инвестиционного застоя, оттока кадров с рыночной компетенцией, причем, техническое и технологическое отставание может начать углубляться ускоренными темпами.

Переориентация на Восток пока не дала и в ближайшее время может не создать стимулов для развития внутренних производительных сил России³.

1 См. Федеральный закон от 13.07.2015 г. № 227-ФЗ.

2 Федеральным законом от 13.07.2015 г. № 265-ФЗ на должностных лиц государственных компаний, государственных и муниципальных унитарных предприятий, акционерных обществ, контрольный пакет акций которых принадлежит РФ, субъектам РФ или муниципальным образованиям было распространено действие статьи 285 УК РФ («Злоупотребление должностными полномочиями») за причинение ущерба свыше 7,5 млн руб.

3 Следует обратить внимание на перегруженность восточных корпоративных партнеров долгами – по оценкам экспертов, долги китайских корпораций составляют около 16,1 трлн долл., что соответствует 160% ВВП Китая (см., например: сайт newsru.com/finance/19jul2015/china_corporate.html; сайт ng.ru/economics/2015-07-20/1_china.html: А. Башкатова, «Китай подкладывает бомбу под мировую экономику, России

советуют помимо Поднебесной искать других стратегических партнеров» и др.). Это означает, что затраченные средства и ресурсы оказались «омертвленными», т.е. произведенные товары не нашли сбыта и не оплачены. Возможно, это свидетельствует о перепроизводстве, о достижении пределов по экспорту произведенных товаров (работ, услуг). Возможно, что китайские коллеги столкнулись с той же ситуацией, с которой столкнулась российская экономика (но только в больших масштабах), когда дебиторы и кредиторы фактически оказываются одними и теми же лицам, т.е. кредиты предоставляются из выведенной «на Запад» выручки. В любом случае невозврат вложенных средств может спровоцировать кризис и банкротства. В случае масштабной активизации коммерческих отношений между российской и китайской сторонами может возникнуть ситуация, когда полученная от российских контрагентов предоплата будет перенаправляться китайскими партнерами на погашение имеющихся у них долгов перед «третьими лицами». В итоге перечисленные российскими покупателями авансы будут взыскиваться в порядке конкурсных процедур.

Необходимо отметить, что большая коммерческая задолженность китайских партнеров осложняет расчеты в национальных валютах, т.к. получение оплаты в юанях за поставленные углеводороды и иные российские сырьевые товары фактически будет означать кредитование экономики Китая без обеспечения (резервы в СКВ государство вряд ли будет расходовать при наличии возможности у коммерсантов производить с контрагентами расчеты в национальных валютах). Для экономики, перегруженной долгами, возможность для товаропроизводителей производить расчеты в национальной валюте является спасением, т.к. позволяет существенно смягчить, а по существу исключить угрозу массовых банкротств местных коммерсантов даже при наличии больших долгов. Но следует иметь в виду, что риски внезапных потерь доходов от волатильности национальной валюты относительно резервных валют в таких случаях переключаются на партнеров по сделкам. Российским предпринимателям, видимо, в нынешних условиях предпочтительнее производить расчеты в признанных резервных валютах либо осуществлять бартер с оценочной стоимостью обмениваемых товаров в таких валютах.

Российские товаропроизводители не готовы и/или не имеют возможности принять на себя инфраструктурные, научно-исследовательские и иные издержки, обеспечивающие технологические прорывы на новые уровни, тем более, что рядом находятся территории с более благоприятными условиями предпринимательской деятельности (например, Казахстан), и доступ к этим условиям обеспечивает всего лишь изменение места локализации бизнеса, притом что рынок сбыта – территория РФ – остается неизменным.

Отсутствие структурных реформ подменяется пресловутыми «стимулирующими» точечными налоговыми льготами. Напомним, что ранее были приняты решения по «налоговым каникулам» для малого и среднего бизнеса¹, «амнистии капиталов», механизму налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (КИК). Теперь предлагается восстановить инвестиционную льготу, т.е. предоставить предпринимателям право резервировать часть прибыли до налогообложения для целей последующего инвестирования в основные фонды и нематериальные активы (т.е. в основные средства: машины, оборудование и пр., а также закупку лицензий, патентов для производства пользующихся повышенным спросом товаров и пр.). Генераторами этой идеи, видимо, являются сырьевые гиганты, которые болезненно воспринимают приостановку до 2017 г. применения механизма законного уменьшения налогооблагаемой прибыли в рамках консолидированной группы налогоплательщиков (КГН) (путем суммирования прибыли и убытков формально самостоятельных юрлиц – членов консолидированной группы налогоплательщиков), что означает для них восстановление обязанности платить налог на прибыль со всей полученной прибыли (включая курсовую разницу).

Президент РФ предложил профильным министерствам и ведомствам проработать целесообразность введения инвестиционной льготы. Минэкономразвития России поддержал льготу, Минфин России счел ее нецелесообразной. Попробуем пояснить позицию Минфина России, которая, по нашему мнению, является экономически обоснованной.

Простое введение инвестиционной льготы может привести к двойному уменьшению налого-

вой базы на сумму одних и тех же затрат: в виде резервирования сумм в рамках инвестиционной льготы и при последующем отнесении на затраты сумм амортизации. Таким образом, при введении льготы необходимо будет внести в налоговое законодательство соответствующую запись о том, что в части оплаты основных средств и нематериальных активов из инвестиционного резерва они амортизации не подлежат. В отличие от инвестиционного резерва, амортизация предполагает равномерное отнесение расходов на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, что стабилизирует доходную базу бюджетов. Введение же инвестиционной льготы может привести к непредсказуемым колебаниям налоговой базы по налогу на прибыль и обернуться разрушением стабильности доходной базы регионов.

При этом, как мы видим, вообще не поднимается вопрос о системном сокращении налоговой нагрузки на бизнес – это требует решения вопроса о предварительном сокращении бюджетных расходов: сокращении численности и изменении структуры госаппарата, в первую очередь, за счет сужения надзорного и контролирующего блоков, сокращении сферы госзакупок, увеличении пенсионного возраста, отмены всевозможных льгот и спецрежимов, пересмотре особого статуса госкорпораций и пр.

В связи с изложенным полагаем целесообразным проанализировать принятые в рассматриваемый период *документы по следующим направлениям*:

- 1) нормативные акты, отражающие новые тенденции и/или способствующие развитию рыночных отношений, которые требуют доработки налогового законодательства и/или принятия новых схем налогообложения;
- 2) нормативные акты, регулирующие юридические вопросы, которые влияют на процедуры и сроки признания объектов и/или базу налогообложения;
- 3) поправки в налоговое законодательство;
- 4) прочие документы по вопросам налогообложения.

К принятым в рассматриваемый период *нормативным документам, развивающим правила взаимодействия государства и бизнеса на внутреннем рынке, которые могут оказать влияние на появление новых организационных схем, требующих отражения и в системе налогообложения*, можно отнести следующие.

1. Постановлением Правительства РФ от 16 июля 2015 г. № 708 установлен порядок заключения специальных инвестиционных контрактов. Сторонами контракта являются, с одной стороны, РФ в лице

¹ Постановлением Правительства РФ от 13.07.2015 г. № 702 предельные значения выручки для отнесения хозяйствующих субъектов к категории субъектов малого и среднего предпринимательства увеличены в 2 раза: микропредприятия – до 120 млн руб., малые предприятия – до 800 млн руб., средние предприятия – 2 млрд руб.

Федеральным законом от 29.06.2015 г. № 156-ФЗ понятие субъектов малого и среднего бизнеса уточнены.

Минпромторга России или иного уполномоченного министерства (ведомства), субъект РФ, муниципальное образование и, с другой стороны, – юридическое (физическое) лицо (далее – инвестор). Инвестиционный контракт предусматривает обязательства инвестора по созданию и/или модернизации производства с детализацией содержания инвестиционного проекта, объема и графика инвестиций, категорий и объемов предполагаемой к выпуску продукции, срока окупаемости затрат; долю стоимости используемых материалов и компонентов (оборудования) иностранного происхождения в цене промышленной продукции; количество создаваемых рабочих мест; объем налогов, подлежащих уплате при завершении контракта; а также обязательства государственных (муниципальных) органов по оказанию содействия со стороны госструктур по реализации инвестиционного проекта, выбору предусмотренных законодательством наиболее предпочтительных в конкретном случае мер поддержки. Инвестиции в проект должны составить не менее 750 млн руб. Контракт заключается на срок, равный сроку выхода инвестиционного проекта на проектную операционную прибыль в соответствии с бизнес-планом инвестиционного проекта, увеличенному на 5 лет, но не более 10 лет. Предварительно должна быть проведена экспертиза проекта.

Заключение инвестиционных контрактов позволяет обеспечить системное развитие региона, поэтому, несмотря на введение дополнительного административного механизма согласования предмета предпринимательской деятельности с государственными и муниципальными органами, в целом такой подход для крупных проектов является, по нашему мнению, оправданным.

2. Федеральным законом от 13 июля 2015 г. № 270-ФЗ расширен перечень учредителей Инвестиционных фондов (в их число включены юридические и физические лица), а также источников и методов финансирования этих фондов. Полагаем, что в связи с внесенными изменениями необходимо либерализовать налогообложение учредителей фондов, приравняв инвестиции в такие фонды к расходам на НИР.

3. В хозяйственной практике проявляются и другие тенденции, на которые следует обратить внимание. Некоторые представители крупного бизнеса, ограниченные в своих возможностях внешнего коммерческого инвестирования вследствие введенных санкций, выражают готовность за свой счет реализовывать в России крупные социально-значимые и инфраструктурные проекты федерального и/или регионального значения (например, принят

ряд законов по урегулированию земельных отношений в связи с подготовкой к строительству Керченского моста¹). Возможно, мы наблюдаем восстановление «моды» на меценатство – когда крупнейшие предприниматели в условиях отсутствия у государства достаточных ресурсов готовы тратить собственные средства на те цели, которые они считают ключевыми для развития России, но хотели бы, чтобы соответствующие сооружения ассоциировались в обществе с их именами. Налогообложение таких проектов и признание расходов по ним в рамках других коммерческих проектов в целях уменьшения общей налоговой нагрузки на предпринимателя пока не урегулировано.

4. Активизируется работа по коммерциализации государственных инвестиций. Федеральным законом от 13.07.2015 г. № 235-ФЗ внесены изменения в Федеральный закон «О Государственной автоматизированной информационной системе «ЭРА-ГЛОНАСС». Предполагается создание АО со 100%-м государственным участием для развития навигационной системы «ЭРА-ГЛОНАСС». Имущественный комплекс системы передается в уставный капитал АО. Предусмотрена возможность финансирования эксплуатации и функционирования системы за счет внебюджетных источников. Полагаем, что впоследствии затраченные государством средства могут быть частично возвращены либо путем продажи части акций, либо капитал компании может быть увеличен за счет дополнительного размещения акций компании на финансовом рынке. При реализации акций на внешних рынках необходимо заблаговременно определить налогооблагаемую базу, причем привлеченные по IPO ресурсы могут оказаться значительно ниже балансовой стоимости «ЭРА-ГЛОНАСС». Это, видимо, следует рассматривать как снижение капитализации, а не операционные убытки АО. В дальнейшем налог с разницы между ценой приобретения акции по IPO и ценой ее продажи новым акционером будет уплачиваться в бюджет по месту налоговой регистрации такого акционера (за исключением ситуации, когда свыше 50% капитала общества составляют объекты недвижимости, расположенные на территории РФ, поэтому следует заблаговременно решить вопрос

1 См. Федеральный закон от 13.07.2015 г. № 221-ФЗ «Об особенностях регулирования отдельных правоотношений, возникающих в связи со строительством, с реконструкцией объектов транспортной инфраструктуры федерального и регионального значения, предназначенных для обеспечения транспортного сообщения между Таманским и Керченским полуостровами, и объектов инженерной инфраструктуры федерального и регионального значения на Таманском и Керченском полуостровах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

о возможности приравнивания в рамках соглашения об устранении двойного обложения космических аппаратов связи к недвижимому имуществу, чтобы налог с разницы в цене на акции при их обращении на рынке зачислять в бюджет РФ).

Подводя итог, следует отметить, что существует проблема недостаточных методов налогового регулирования длящихся инвестиционных проектов различного типа, практически применяется только формат Особых экономических зон, который не всегда приемлем для регионов. Думается, в Налоговый кодекс РФ (НК РФ) необходимо включить схему налогообложения инвестиционных фондов, учета доходов и расходов в целях налогообложения учредителей этих фондов, самих фондов и получателей средств из них. Следует сформулировать принципы налогообложения концессионных проектов, доходность которых формируется неравномерно. Целесообразно сформировать порядок признания в целях налогообложения расходов по особо крупным объектам государственного назначения, осуществляемым частными инвесторами за свой счет. Также необходимо определить правила налогообложения акций обществ с государственным участием при их первичном размещении на свободном финансовом рынке и последующих продажах.

5. Развитию и укреплению важнейших принципов построения внутреннего рынка, безусловно, содействуют такие принятые федеральные законы как Федеральный закон от 13.07.2015 г. № 223-ФЗ «О саморегулируемых организациях в сфере финансового рынка и о внесении изменений в статьи 2 и 6 Федерального закона “О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Речь идет о распространении саморегулируемых организаций (СРО) в финансовом секторе экономики, включающем брокеров, дилеров, депозитариев, страховые организации, микрофинансовые организации, ломбарды и др. СРО может формироваться в отношении как одного, так и нескольких видов деятельности финансовых организаций. Для регистрации СРО необходимо, чтобы она объединяла не менее 26% общего количества организаций, осуществляющих соответствующий вид финансовой деятельности на российском рынке, а также имела разработанные стандарты организации деятельности, согласованные с ЦБ РФ. Имеется возможность для ЦБ РФ передавать СРО часть надзорных функций.

6. Следует отметить, что сильная централизация власти иногда тормозит развитие свободных рыночных отношений. Небезупречно, например,

выглядят изменения, внесенные Федеральным законом от 13.07.2015 г. № 211-ФЗ в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов». Указанные изменения предусматривают предоставление Агентству по страхованию вкладов (АСВ) права от имени РФ за счет имущественного взноса РФ в АСВ в размере свыше 60 млрд руб. осуществить приобретение в собственность РФ акций ПАО «Государственная транспортная лизинговая компания» и ОАО «Российские сети».

Агентство создано в соответствии с Федеральным законом от 23.12.2003 г. № 177-ФЗ для защиты интересов физических лиц – вкладчиков коммерческих банков и управляется Советом директоров Агентства (ст. 18), куда наряду с представителями Правительства РФ (7 чел.) входят представители ЦБ РФ (5 чел.) и Директор Агентства (1 чел.). Таким образом, решения АСВ по существу определяются Правительством РФ. Вряд ли Совет директоров Агентства, в котором численное преимущество имеют представители Правительства РФ¹, не «воспользуется» предоставленным ему правом перенаправить в 2015 г. внесенные в имущество АСВ средства (в форме ОФЗ) для защиты интересов вкладчиков при несостоятельности банков, на финансовую поддержку ПАО «Государственная транспортная компания» и ОАО «Российские сети» в форме приобретения дополнительно размещаемых ими акций «в собственность РФ»².

Очевидно, что законодатели попытались «слепить» схему дополнительной государственной финансовой поддержки указанных ПАО и ОАО, используя предоставленное Агентству право осуществлять инвестиции в акции ОАО, и ч. 3 ст. 7.1. Закона «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 г. № 7, согласно которой АСВ как некоммерческая организация вправе принять решение о передаче части имущества государственной корпорации в государственную казну РФ. Но на практике получилось неудачно – Агентству законом поручено за счет своих средств осуществить оплату акций указанных ПАО и ОАО, приобретаемых непосредственно в собственность РФ. Строго следуя формулировке, на балансе Агентства эти акции отражаться не должны, а, значит, такие расходы не могут рассматриваться как инвестиции Агентства. В итоге, по нашему мнению, в текст поправок в Закон о федеральном бюджете, вкралась юридическая ошибка, которая

1 Которые присутствуют в Совете не как частные лица, а именно как представители Правительства РФ и поэтому обязаны выполнять решения, принятые Правительством РФ.

2 Имуществом РФ распоряжается только Росимущество РФ.

требует разъяснений судебными органами. С морально-этической точки зрения разработанная схема поддержки ПАО и ОАО также представляется не вполне удачной: государство руками представителей Правительства РФ в Совете директоров организует добровольный возврат Агентством в казну свыше 60 млрд руб. его собственных средств вместо направления их на выплаты населению, притом что АСВ и без того в последнее время практически израсходовало фонд в связи с целой чередой банкротств достаточно крупных коммерческих банков. Задержки с возмещением сгоревших вкладов могут привести к социальной напряженности.

К нормативным документам, которые влияют на процедуры и сроки возникновения и/или изменения налоговых обязательств, относятся следующие.

7. Важным направлением идентификации объектов недвижимости является регистрация прав на них. Такая регистрация является необходимым условием для возникновения налоговых обязанностей у владельцев недвижимости.

Федеральным законом от 13.07.2015 г. № 251-ФЗ внесены изменения в федеральные законы о государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним (ст. 16 Федерального закона № 122-ФЗ от 21.07.1997 г.) и о государственном кадастре недвижимости (ст. 46 Федерального закона от 24.07.2004 г. № 221-ФЗ). В частности, теперь законодательство предусматривает, что, если в государственном кадастре недвижимости в течение 5 лет с даты присвоения кадастровых номеров ранее учтенным зданиям, сооружениям, помещениям, объектам незавершенного строительства отсутствуют сведения о правах на такие объекты, то орган кадастрового учета в течение 10 рабочих дней по истечении указанного 5-ти летнего срока должен направить сведения о таких объектах в уполномоченные органы местного самоуправления, а в городах федерального значения – в уполномоченные государственные органы соответствующего субъекта РФ – города федерального значения (Москвы, Санкт-Петербурга, Севастополя).

По мнению экспертов, введенная норма создает правовые основания для инициирования соответствующими уполномоченными органами процедуры признания объектов недвижимого имущества бесхозяйными в установленном порядке. В итоге в течение 5-ти лет возможно будет полностью идентифицировать собственников всех объектов недвижимости и земельных участков и определить бесхозные объекты для введения их в оборот.

Полагаем принятое решение о предельных сроках для идентификации собственников объектов

недвижимости и земельных участков крайне важным для обеспечения развития свободных рыночных отношений в регионах России и укрепления собственной налоговой базы региональных и местных бюджетов.

8. Этой же цели служит Постановление Пленума Верховного суда (ВС) РФ от 23.06.2015 г. № 25, которым определяется срок признания недостроенного объекта недвижимостью, в отношении которой возникает налоговая обязанность. Объект признается недвижимостью при наличии фундамента. Замоещение земельного участка недвижимостью не является, т.к. не относится к сооружениям.

9. Ускорению оборачиваемости недвижимости, а также основных средств и нематериальных активов способствует и введение Федеральным законом от 29.06.2015 г. № 186-ФЗ положения о возможности подачи работниками организации заявления о признании организации банкротом, если по истечении 3-х месяцев после соответствующего судебного решения зарплата или выходное пособие не были им выплачены.

10. Сокращению бюрократических процедур способствуют изменения, предусмотренные Федеральным законом от 13.07.2015 г. № 259-ФЗ. Согласно этим изменениям обязанность самостоятельно получать выписки из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним (ЕГРП) и Государственного кадастра недвижимости (ГКН) при обслуживании клиентов теперь возлагается непосредственно на кредитные, страховые организации и нотариусов.

Что касается принятых в рассматриваемый период времени *налоговых льгот*, то они либо предусматривают добровольный отказ региональных бюджетов от части доходов, собираемых на территории соответствующего региона, либо принудительно сокращают поступления в бюджеты регионов и социальные фонды без каких-либо компенсаций. Приведем некоторые примеры.

11. Федеральным законом от 13.07.2015 г. № 232-ФЗ предоставлено право органам государственным власти субъектов РФ и представительным органам муниципальных образований снижать ставки налога в отношении налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения до 6% (если объект обложения – доходы), до 5–15% в зависимости от категорий плательщиков (если объектом обложения является разница между доходами и расходами), 0% (в течение первых двух лет) для индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных в качестве налогоплательщиков и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах.

В отношении налогоплательщиков, применяющих единый налог на вмененный доход (ЕНВД) предоставлено право устанавливать ставки от 7,5% до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности и др.

12. Федеральным законом от 13.07.2015 г. № 213 были введены налоговые освобождения в связи с предоставлением Федеральным законом от 13.07.2015 г. № 212-ФЗ порту Владивосток статуса «свободный порт». Предусмотрено применение в 2015 г. и последующие 9 лет для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, получивших статус резидента свободного порта Владивосток в соответствии с Федеральным законом «О свободном порте Владивосток» тарифа страховых взносов в Пенсионный фонд России (ПФР) в размере 6%, в Фонд социального страхования (ФСС) – 1,5%, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) – 0,1%.

Выпадающие доходы государственных внебюджетных фондов в связи с применением пониженных тарифов страховых взносов в отношении плательщиков страховых взносов – резидентов свободного порта Владивосток компенсируются за счет межбюджетных трансфертов, предоставляемых из федерального бюджета.

В этот же период Федеральным законом от 29.06.2015 г. № 178-ФЗ установлены налоговые льготы и для резидентов Особой экономической зоны (ОЭЗ) Калининградской области, реализующих инвестиционные проекты в соответствии с Федеральным законом от 10.01.2006 г. № 16-ФЗ об ОЭЗ в Калининградской области. В течение первых 6-ти лет пребывания в статусе резидента ОЭЗ ставка налога на прибыль установлена в размере 0% по налогу на прибыль от реализации инвестиционного проекта, в отношении последующих 6-ти лет по такому проекту применяется общая ставка налога на прибыль, уменьшенная в 2 раза.

Из числа *прочих* документов по налоговым вопросам целесообразно выделить следующие.

13. Постановлением Конституционного суда (КС) РФ от 14.07.2015 г. разъяснен вопрос о соотношении мер административной и уголовной ответственности за одно и то же правонарушение. КС РФ признал п. 2 ст. 31.7 КоАП не соответствующим Конституции РФ (ее ст. 15, ч. 1 и 2 и ст. 54) в той мере, в какой он допускает, что прекращение исполнения постановления о назначении административного наказания за совершение административного правонарушения (в случае ее отмены законом) одновременно сопровождается введением уголовной ответственности за то же деяние. При этом КС РФ

не исключает правомочие федерального законодателя в таких ситуациях предусматривать соответствующим законом переходные положения, регулирующие вопрос о продолжении исполнения ранее вынесенных постановлений о назначении административного наказания.

14. Постановлением КС РФ от 1.07.2015 г. № 19-П разъяснен вопрос о неприменении налога на добавленную стоимость (НДС) к суммам страхового возмещения, выплаченного по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривали поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения.

КС РФ разъясняет, что ранее налоговая база по НДС формировалась по кассовому методу, т.е. по факту оплаты. Применение страховых схем позволяло занижать размер выручки для целей налогообложения и соответственно цену поставляемого товара, переводя часть оплаты в страховые выплаты за нарушение какого-то параметра поставки (например, срока). Отголоски борьбы с такими схемами содержатся в п. 1 ст. 162 НК РФ.

Ныне действующее налоговое законодательство предусматривает возникновение налоговой обязанности по факту отгрузки. Соответственно, дополнительного увеличения налоговой базы на сумму получаемой страховки для справедливого исчисления НДС не требуется. КС РФ признал указанную норму не соответствующей Конституции РФ и предложил законодателю внести соответствующие уточнения в текст НК РФ.

15. Постановлением от 25.06.2015 г. № 16-П КС РФ разъяснил положения НК РФ в части, касающейся применения статуса налогового резидента к гражданину иностранного государства, работающему в РФ по договору трудового найма.

КС РФ разъяснил, что в настоящее время налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Резиденты обязаны платить налог с доходов, получаемых как от источников в РФ, так и от источников за пределами РФ. Лица, которые не являются налоговыми резидентами Российской Федерации, признаются плательщиками данного налога только по доходам от источников в Российской Федерации.

По общему правилу, налоговая ставка для резидентов устанавливается в размере 13%, а для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, – в размере 30%.

Налоговый статус физического лица точно определяется на начало налогового периода, однако в конце каждого налогового периода требует уточнения в зависимости от фактической продолжительности пребывания физического лица на территории Российской Федерации в данном налоговом периоде. Уточнение является основанием для перерасчета уплаченного по максимальной ставке (30%) налога на доходы физических лиц (НДФЛ) на начало текущего налогового периода и возврата суммы образовавшейся переплаты при изменении статуса плательщика (получения статуса налогового резидента) и появлении права на применение общей ставки налога (13%) по состоянию на конец налогового периода. Возврат производится при подаче налогоплательщиком налоговой декларации, а также документов, подтверждающих его статус налогового резидента РФ в соответствующем налоговом периоде.

КС РФ разъяснил, что запись в Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь, которой оговорена возможность применять налоговые ставки, установленные в отношении доходов резидентов, также для физических лиц, работающих по трудовому найму, на деле предполагает предварительное получение такими лицами статусов налоговых резидентов РФ на общих основаниях. Главное усло-

вие для применения налогового режима, под который попадают резиденты, – это непрерывность и длительность работы по трудовому договору, составляющая не менее 183 дней, а не простой факт наличия трудового договора.

16. Письмом Федеральной налоговой службы (ФНС) России от 14 июля 2015 г. № ЕД-4-3/12317@ доведены по системе контрольные соотношения показателей налоговой декларации по налогу на прибыль. Письмо содержит указания о том, что необходимо предпринять налоговому органу, если конкретное контрольное соотношение в декларации не выполняется (например, направить требование о предоставлении в течение 5 дней пояснений или исправлений. При отсутствии пояснений и исправлений составляется Акт с фиксацией факта нарушения законодательства о налогах и сборах).

17. Письмом Минфина России и ФНС России от 26.06.2013 г. № ГД-4-3/11229 даны подробные развернутые разъяснения в отношении исчисления и уплаты торгового сбора, предусмотренного Главой 33 НК РФ и включенного в НК РФ Федеральным законом от 29.10.2014 г. № 382-ФЗ, постановления на учет и снятия с учета в качестве плательщика. Разъясняются и другие вопросы, связанные с контролем, отчетностью по взносу и пр. ●