

## ОБЗОР НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ ЗА СЕНТЯБРЬ–ОКТАБРЬ 2015 Г. Л.Анисимова

*В анализируемый период основным направлением деятельности в сфере экономики являлась подготовка проекта бюджета на 2016 г. Еще только предстоит рассмотрение проекта бюджета 2016 г. в комитетах и комиссиях Федерального Собрания РФ, но уже очевидно, что государство не планирует в ближайшее время существенным образом менять свою экономическую стратегию, сокращать и/или модифицировать структуру расходов относительно 2015 г., плановый дефицит бюджета сохранится в пределах 3% ВВП.*

Анализ принятых в рассматриваемый период документов свидетельствует о высокой инерционности бюрократического аппарата и об отсутствии в арсенале Правительства РФ схем, позволяющих оперативно и юридически четко регулировать обязательства по госрасходам в случаях падения доходов государства.

1. Например, было принято решение о временном отказе от составления бюджета на 3 года и переходе к планированию бюджета на 1 год. Решение реализовано в рамках Федерального закона от 30.09.2015 г. № 273-ФЗ. Государство признало, что в настоящее время не может прогнозировать доходы более, чем на 1 год (т.е. источников финансирования обязательств нет). Тем не менее отказываться от уже принятых обязательств оно не стало.

Рассматриваемым законом установлены особенности составления и утверждения проектов бюджетов бюджетной системы РФ на 2015 г. Приостановлено до 1.01.2016 г. действие положений Бюджетного кодекса РФ (БК РФ), касающихся проекта федерального бюджета проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов на плановый период. Этим же законом с 3-х лет до 5-ти лет увеличен срок предоставления бюджетных кредитов из федерального бюджета бюджетам субъектов Федерации, а также до 1.01.2018 г. приостановлены действующие ограничения на размер государственного долга субъекта РФ (муниципального долга)<sup>9</sup>.

Следует, однако, отметить, что в п. 2 ст. 5 рассматриваемого закона специально оговаривается, что не следует инициировать расторжение договоров (соглашений), по которым получателем средств в соответствии с ранее доведенными лимитами бюджетных обязательств уже были приняты обязательства, подлежащие оплате в 2016 и 2017 гг., а также предусматривается возможность заключения (при наличии решения Правительства РФ) договоров

(соглашений), обуславливающих возникновение расходных обязательств Российской Федерации на период, превышающий срок действия утвержденных лимитов бюджетных обязательств<sup>1</sup>.

Письмом от 5 октября 2015 г. № 06-04-11/01/56730 Минфин России разъяснил подходы при формировании региональных фондов финансовой поддержки муниципальных образований в связи с упомянутым Федеральным законом от 30.09.2015 г. № 273-ФЗ. Проблема в том, что упомянутый закон содержит отсылки на некоторые нормы БК РФ. Другие же нормы, не упомянутые в законе, содержат иные ограничения, касающиеся размеров дотаций, предоставляемых из бюджетов субъектов бюджетам муниципальных образований. Это касается, например, ст. 137 и 138 БК РФ, в соответствии с которыми не допускается снижение значений критериев выравнивания финансовых возможностей городских поселений (включая городские округа), сельских поселений, внутригородских районов и снижение значения критерия выравнивания расчетной бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов, городских округов с внутригородским делением) по сравнению со значениями критериев, установленными законом субъекта РФ о бюджете субъекта РФ на текущий финансовый год и плановый период. Учитывая многочисленные вопросы, поступившие от субъектов РФ, Минфин России вынужден был уточнить в своем письме, что размеры критериев и

1 БК РФ установлены следующие ограничения по размеру госдолга, действие которых приостанавливается: 1) согласно ст. 107 предельный объем госдолга субъекта РФ (муниципального образования) не должен превышать утвержденного общего годового объема доходов соответствующего бюджета без учета утвержденных безвозмездных поступлений; 2) согласно ст. 130 и 136 БК РФ для субъектов с уровнем дотаций из федерального бюджета более 40% доходов и для муниципальных образований с уровнем дотаций в размере свыше 50% от расчетного объема дотаций, предусмотренных для выравнивания бюджетной обеспеченности, предельный размер долга не должен превышать 50%.

дотаций на 2016 и 2017 гг. устанавливаются не ниже значений, утвержденных на плановый период 2016 и 2017 гг. в законе соответствующего субъекта РФ о региональном бюджете на 2015–2017 гг.

Несмотря на вступление в силу упомянутого закона от 30.09.2015 г. № 273-ФЗ Правительство РФ продолжает разработку механизма предоставления субсидий (на договорной основе) по некоторым ФЦП и проектам, сроки реализации которых выйдут за пределы 2016 г. Примерами служат постановление Правительства от 1.10.2015 г. № 1045 об установлении правил предоставления субсидий для реализации государственной программы Российской Федерации «Развитие фармацевтической и медицинской промышленности» на 2013–2020 гг. в части разработки и проведения клинических испытаний важнейших лекарственных препаратов отечественного производства (противоопухолевых препаратов выявления нового поколения онкомаркеров, разработки препаратов для ранней диагностики и лечения аутоиммунных и нейродегенеративных заболеваний, эндокринных заболеваний, в том числе сахарного диабета, сердечно-сосудистых и пр.) и постановление Правительства РФ от 1.10.2015 г. № 1046 об организации и проведении клинических испытаний имплантов отечественного производства.

Согласно постановлению Правительства РФ № 1045, субсидии предоставляются российским организациям, имеющим лицензии на производство лекарственных средств медицинского применения, в пределах бюджетных ассигнований, предусмотренных Федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год и плановый период, и лимитов бюджетных обязательств, утвержденных в установленном порядке Минпромторгу России.

Субсидии выделяются для возмещения понесенных затрат в случае, если начало выпуска препарата будет осуществлено в пределах 3-х лет с даты заключения договора о предоставлении субсидии, выручка от реализации в течение 3-х лет втрое превысит размер субсидии, медицинская организация имеет разрешение на проведение клинического исследования заявленного лекарственного препарата, выданное уполномоченным федеральным органом исполнительной власти в установленном порядке и др. Субсидия предоставляется на возмещение не более 50% затрат российской организации. Максимальный размер субсидии, выдаваемой одной российской организации, не может превышать 200 млн руб. за весь срок действия договора о предоставлении субсидии.

Как видим, существенное изменение бюджетной процедуры на 2016 г. потребовало разъясне-

ний относительно применения уже действующих правил и решений, выполнения принятых от имени государства обязательств: отменяются они или нет, какова процедура их реализации в новых условиях. Приведенными в настоящем обзоре документами фактически проиллюстрирована следующая позиция федеральных властей: сейчас бюджетных денег не хватает, но договоры, которые ранее были заключены под плановые лимиты 2016 и 2017 гг. (в рамках предыдущих законов о 3-летних бюджетах) расторгать по инициативе госзаказчиков не надо; субсидии из федерального бюджета региональным бюджетам на плановый период выделяться не будут, но критерии, установленные БК РФ в отношении обеспеченности бюджетов муниципальных образований за счет субсидий из региональных бюджетов, соблюдать надо; субсидии из федерального бюджета на реализацию ФЦП в сфере импортозамещения лекарственных препаратов и имплантов условиями ФЦП предусмотрены, но они будут выделяться потом, в порядке возмещения уже понесенных разработчиками затрат.

Схема, которую привычно реализуют российские чиновники в договорах с субъектами рынка, на самом деле, в условиях рынка недопустима. Участникам рынка предлагается за свой счет и своими средствами осуществлять выполнение договоров, заключенных в рамках госзакупок. При этом чиновники даже не задумываются об ответственности за задержку последующей оплаты. В среде чиновников пока еще нет понимания того, что в условиях рынка государство, заключив договоры с частными компаниями, несет такую же полную имущественную ответственность за их неисполнение, как и прочие субъекты рынка, вплоть до подачи исков кредиторами в международный арбитраж и налогообложение обеспечения на имущество РФ за границей.

В совместном письме Минфина России № 02-04-04/56937 и Минэкономразвития России № 28329-ЕЕ/Д28и от 6 октября 2015 г., приводимом в настоящем обзоре для сравнения, изложен принципиально иной подход к заключению соглашений. В этом письме речь идет о процедуре определения поставщика в рамках осуществления капитальных вложений за счет средств бюджета. Минфин России и Минэкономразвития России разъясняют, что, хотя получатели бюджетных средств вправе начать установленную Федеральным законом от 5.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» процедуру определения поставщика (подрядчика, исполнителя) для заключения контракта, они должны иметь в виду следующее: нормами упомянутого за-

кона не предусмотрено право заказчика отменить закупку у единственного поставщика (подрядчика, исполнителя), извещение об осуществлении которой размещено на официальном сайте. Поэтому, как разъясняют Минфин России и Минэкономразвития России, размещение такого извещения до доведения получателю средств бюджета субъекта РФ (местного бюджета) соответствующих лимитов бюджетных обязательств не допускается. Минфин России и Минэкономразвития России рекомендуют получателям бюджетных средств инициировать процедуры определения поставщика только при отражении в условиях закупки требования, что заключение контракта осуществляется после доведения лимитов бюджетных обязательств.

Как видим, чиновники освоили ситуацию, при которой установлен запрет на заключение договоров, если до бюджетополучателя не доведены лимиты бюджетных средств, а вот ситуация, когда лимиты перестают выделяться в период после заключения контракта по причине отсутствия доходов в бюджете, пока не формализована в нормативных документах, хотя последствия несвоевременного прекращения договорных отношений могут оказаться гораздо более тяжкими<sup>1</sup>. Полагаем, что экономическому блоку Правительства РФ и финансовым ведомствам необходимо срочно выработать схему юридически грамотного прекращения взаимных обязательств между государством как заказчиком и рыночным контрагентом как исполнителем при отсутствии достаточного финансирования выполнения госзадания и/или осуществления госзакупки, включая иностранных исполнителей.

2. Еще одним примером неэффективных государственных расходов служит сохранение перекрестного субсидирования. Приказом Минэкономразвития России от 14 октября 2015 г. № 769 утверждены Правила предоставления субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов РФ на ликвидацию перекрестного субсидирования в электроэнергетике в рамках государственной

программы РФ «Энергоэффективность и развитие энергетики», утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2014 г. № 321.

Избыток генерирующих организаций, созданных и подключенных для поддержания функционирования единой национальной (общероссийской) сети (далее – получатели средств), привел к тому, что тарифы на электроснабжение оказались завышенными. К тому же низкие тарифы для населения перекрываются за счет установления повышенных тарифов для организаций (схема «перекрестного электроснабжения»). Для многих организаций – потребителей электричества оказалось дешевле самостоятельно генерировать электроэнергию для своих нужд. Они стали создавать собственные системы электроснабжения и отключаться от централизованных сетей. Это увеличило нагрузку на бюджеты субъектов РФ по аренде электросетей и, следовательно, по оплате расходов включенных в общую систему генерирующих организаций, а поступления в виде оплаты по тарифам, установленным для организаций-потребителей, при этом снижались. Для обеспечения бесперебойного снабжения электричеством объектов системы ОПК и других важнейших объектов, в т.ч. городов и населенных пунктов, подключенных к централизованным сетям, было принято решение не закрывать избыточные мощности, а выделять из федерального бюджета субсидии генерирующим организациям – получателям средств на поддержание их функционирования.

3. Провозглашенный курс на поддержку субъектов малого и среднего предпринимательства как движущей силы развития внутреннего рынка на практике нередко оборачивается дополнительными расходами, которые они вынуждены нести в силу технических сбоев и недосмотров, допущенных при подготовке нормативных документов.

Крайне неудачно для бизнеса срок введения платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам транспортными средствами с разрешенной максимальной массой свыше 12 т, совпал с финансовыми проблемами, с которыми столкнулась российская экономика в 2014–2015 гг. По оценкам, проведенным нами в одном из предыдущих обзоров, этот псевдоналог может составить до 800 млрд руб., приведет к росту цен и ухудшению конкурентоспособности российских товаров (работ, услуг), принудительному увеличению их себестоимости. Кроме того, его введение может вызвать применение «зеркальных» мер к российским перевозчикам за рубежом.

<sup>1</sup> Если от исполнения заключенных договоров откажутся контрагенты, то именно на них ляжет финансовая ответственность за расторжение договоров. В таких ситуациях не вполне корректно по отношению к рыночным контрагентам не предлагать им выхода из ситуации, который устроил бы обе стороны (отступное, преференции при последующих инвестициях и пр.). Если российское государство и далее не будет соблюдать общепринятых схем прекращения обязательств по взаимному согласию, то территория РФ станет зоной повышенного риска для инвестиций. В таких ситуациях государства по месту резидентства инвестора могут устанавливать повышенную налоговую нагрузку на его инвестиции в РФ, что делает для предпринимателей ведение бизнеса в РФ неэффективным.

При введении платы за проезд большегрузов был допущен экономически необоснованный перекос налоговой нагрузки на субъекты малого и среднего бизнеса. В письме Минфина России от 6 октября 2015 г. № 03-11-11/57133 разъясняется вопрос о применении налога на добавленную стоимость (НДС), налога на прибыль и упрощенной системы налогообложения (УСН), плательщиками которого как раз и являются представители малого бизнеса, при перечислении этого платежа.

Минфин России разъяснил, что перечисление оплаты в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами с разрешенной массой свыше 12 т., не связано с определением налоговой базы по НДС, поэтому его платят все, кто везет соответствующий груз. Эти расходы в силу универсального характера формулы, определяющей общую базу по налогу на прибыль, допускающую принятие к вычету всех расходов, связанных с ведением предпринимательской деятельности, могут быть учтены в составе прочих расходов в уменьшении налоговой базы при налогообложении прибыли. Однако налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», могут произвести вычет из облагаемой базы только сумм налогов и сборов, уплаченных в соответствии с законодательством о налогах и сборах, и прямо поименованных в соответствующих статьях Налогового кодекса РФ (НК РФ). Плата владельца транспортного средства в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения, в этот перечень не входит, поскольку была введена не налоговым законом.

Следует отметить, что продолжается серьезная техническая работа по внедрению в российское законодательство регуляторных схем и механизмов, способствующих развитию рыночных отношений.

Так, начинают сказываться положительные последствия реформы судебной системы. Вопросы защиты собственности юридических и физических лиц исследуются судами на основе унифицированных подходов.

4. В анализируемый период времени опубликована целая серия определений и постановлений Верховного суда РФ (ВС РФ), которые формируют правовую базу и универсальные подходы к решению вопросов о переходе прав собственности в сложных ситуациях. Вопрос о моменте возникновения права собственности является одним из клю-

чевых для целей применения налогового законодательства.

4.1. Постановлением Пленума ВС РФ от 29.09.2015 г. № 43 разъяснен вопрос о применении положений о сроке исковой давности (ст. 195, ст. 200 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ)). ВС РФ разъяснил, что, если срок исковой давности (в том числе по требованиям о взыскании убытков) был пропущен законным представителем лица, не имеющего полной правоспособности (в том числе органами опеки и попечительства), то пропущенный срок может быть восстановлен либо с момента, когда о нарушении права стало известно другому законному добросовестному представителю такого лица, действующему в его интересах, либо самому представляемому, и он стал способен самостоятельно осуществлять защиту своих прав в суде, т.е. с момента возникновения или восстановления полной гражданской или гражданско-процессуальной правоспособности лица.

Аналогичным образом по требованию юридического лица начало срока исковой давности увязывается с днем, когда лицо, обладающее правом действовать от имени юридического лица, узнало или должно было узнать о нарушении права этого юридического лица. При этом таким лицом не является ликвидатор. То есть суд обратил внимание на то, что срок исковой давности наступает исключительно с момента, когда о нарушенном праве юридического лица стало известно обладателю этого права, а не ликвидационной комиссии (ликвидатору).

Согласно п. 2 ст. 106 ГК РФ, срок исковой давности не может превышать 10 лет со дня нарушения права, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом от 6 марта 2006 г. № 35-ФЗ «О противодействии терроризму».

По смыслу нормы ст. 205, а также п. 3 ст. 23 ГК РФ, срок исковой давности, пропущенный юридическим лицом, а также гражданином – индивидуальным предпринимателем по требованиям, связанным с осуществлением им предпринимательской деятельности, не подлежит восстановлению независимо от причин его пропуска. Императивное звучание последней нормы направлено на четкое установление сроков подачи исков для целей ведения предпринимательской деятельности всеми участниками рынка.

4.2. Определением ВС РФ от 8.09.2015 г. № 18-КГ15-128 разъяснен вопрос о процедуре признания перехода права собственности от одного из собственников третьему лицу. ВС РФ разъяснил, что одним из оснований для отказа в признании недействительной сделки по переходу права на часть

совместной собственности от сособственника третьему лицу может быть неиспользование истцом возможности заявления в течение 3-х месяцев своего требования о переводе на него прав и обязанностей покупателя по спорному имуществу.

4.3. Определением ВС РФ от 25.09.2015 г. № 307-ЭС15-6545 разъяснен вопрос о зачете встречных требований между должником и первоначальным кредитором в случае уступки требований по договору. Ссылаясь на принцип равенства участников гражданских отношений, ВС РФ считает, что перемена кредитора в обязательстве не должна ухудшать положение должника. По разъяснению ВС РФ, правомерным является предложение должника зачесть его (должника) встречное требование к первоначальному кредитору против требования нового кредитора. Для зачета достаточно заявления одной стороны.

4.4. Определением ВС РФ от 25.09.2015 г. № 306-ЭС15-5083 разъяснена крайне сложная ситуация, когда средства, перечисленные покупателем по реквизитам, указанным в договоре с поставщиком, не поступили на расчетный счет поставщика, а остались на корреспондентском счете банка как невыясненные суммы. По мнению ВС РФ, на должника (плательщика) по основному денежному обязательству не может возлагаться риск, связанный с выбором кредитором обслуживающего банка. В связи с этим, с момента зачисления денежных средств на корреспондентский счет банка, обслуживающего кредитора, должник (плательщик) считается исполнившим обязательство. ВС РФ исходил из принципа добросовестности участников гражданских правоотношений. С банком договорные отношения имел кредитор, а не должник.

4.5. Постановлением ВС РФ от 13.10.2015 г. № 45 разъяснены некоторые вопросы о процедурах, применяемых в делах о несостоятельности (банкротстве) граждан. Законодательное регулирование признания граждан банкротами является необходимым условием для определения границ имущественной ответственности физического лица при заключении коммерческих сделок.

В частности, ВС РФ разъясняет, что при наличии у должника статуса индивидуального предпринимателя возможно возбуждение и рассмотрение только одного дела о его банкротстве. Возбуждение и рассмотрение одновременно двух дел о банкротстве такого лица – как гражданина и как индивидуального предпринимателя – не допускается.

5. В рассматриваемый период времени приняты и другие нормативные документы, влияющие на развитие рыночных отношений или разъясняющие технические вопросы налогообложения.

5.1. Федеральным законом от 5.10.2015 г. № 275-ФЗ внесены изменения в Федеральный закон «О защите конкуренции» и отдельные законодательные акты РФ.

Введено понятие «недобросовестная конкуренция». К ней отнесены: дискредитация (ст. 14.1), введение в заблуждение (ст. 14.2), некорректное сравнение (ст. 14.3), смешение информации (ст. 14.6), разглашение незаконно полученной информации, составляющей коммерческую или иную, охраняемую законом тайну (ст. 14.7) и др. Использовать формы недобросовестной конкуренции теперь законодательно запрещено.

Этим же законом в Федеральном антимонопольном органе предусмотрено образование коллегиальных органов, в компетенцию которых входит рассмотрение споров; принятие решений о соответствии или несоответствии сделок антимонопольному законодательству; решение вопросов о допустимости проведения реорганизаций коммерческих организаций; о возможности заключения между хозяйствующими субъектами-конкурентами соглашения о совместной деятельности на территории РФ, если суммарная стоимость их активов по последним балансам превышает 7 млрд руб. или суммарная выручка таких хозяйствующих субъектов от реализации товаров за календарный год, предшествующий году заключения соглашения, превышает 10 млрд руб. и пр. Состав коллегиальных органов утверждается руководителем федерального антимонопольного органа. Порядок работы коллегиальных органов определяется федеральным антимонопольным органом.

Рассматриваемым законом уточнен критерий определения естественной монополии. Установлено, что субъектом естественной монополии признается лицо, у которого доля дохода от естественной монополии в общем объеме доходов составляет свыше 1%. Теперь подведомственность сделок естественных монополий органам государственного контроля определяется по двум показателям: сумме сделки (расходуется средства в размере свыше 10% от собственного капитала естественной монополии) и субъекту естественной монополии, который совершает сделку (у субъекта естественной монополии доля дохода от деятельности в сфере естественных монополий превышает 1%).

Введена новая статья в КоАП (ст. 7.32.4), в которой установлены штрафные санкции за те или иные нарушения процедуры обязательных торгов, продажи государственного и муниципального имущества, заключения договоров по результатам проведения таких торгов и продажи или в случае, если такие торги признаны несостоявшимися. Мак-

симальные размеры санкций – до 50 тыс. руб. на должностное лицо и до 100 тыс. руб. на юридическое лицо. Исключение составляет изменение организатором торгов условий договора о продаже государственного или муниципального имущества, если Федеральным законом установлен запрет на указанные действия. Такое нарушение влечет увеличение штрафа на юридическое лицо до 300 тыс. руб.

5.2. Письмом Федеральной налоговой службы России (ФНС России) от 14.10.2015 г. № СД-4-3/17948@ разъяснен вопрос о заполнении и представлении в налоговый орган уведомления об уплате торгового сбора по форме ТС-1.

5.3. Примеры расчета торгового сбора и правила отражения суммы сбора в налоговой декларации по налогу на прибыль для иностранной организации приведены в письме Минфина России и ФНС России от 28 сентября 2015 г. № ГД-4-3/16910@.

5.4. Письмом от 22 сентября 2015 г. № СА-4-7/16633 Минфин России и ФНС России, ссылаясь на решения ряда судебных органов, разъяснили, что произведенное налоговым органом избыточное возмещение ранее уплаченного НДС следует ква-

лифицировать как недоимку со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога).

При этом Минфин России и ФНС России обращают внимание на необходимость при определении недоимки учитывать разъяснения Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (ВАС РФ) от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». В п. 20 постановления Пленум ВАС РФ отметил, что привлечь к ответственности за налоговое нарушение возможно, если действия (бездействие) лица привели к неуплате (неполной уплате) налога, т.е. к возникновению задолженности по этому налогу. Задолженность определяется на дату окончания срока уплаты налога за тот налоговый период, за который начисляется недоимка (у налогоплательщика может быть переплата того же налога и в той же сумме, что и заниженный налог, – в этой ситуации задолженность не образуется). ●