



ТОРГОВО-ПРОМЫШЛЕННАЯ ПАЛАТА  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ



# Налоговый маневр – 2014: взгляд бизнеса и власти

Москва, 2014





ТОРГОВО-ПРОМЫШЛЕННАЯ ПАЛАТА  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

# **Налоговый маневр – 2014: взгляд бизнеса и власти**

Москва, 2014

## **Авторский коллектив:**

Бартенева Татьяна Сергеевна  
Бельковец Владимир Евгеньевич  
Васильев Сергей Витальевич  
Вишневская Надежда Геннадиевна  
Воякин Денис Сергеевич  
Воропаева Наталья Александровна  
Гагарин Павел Александрович  
Гладков Владимир Анатольевич  
Долгобородов Александр Владимирович  
Ельченко Олег Владимирович  
Емельянова Ольга Викторовна  
Зарипов Вадим Маратович  
Зилев Павел Валерьевич  
Зудин Василий Юрьевич  
Зуйков Антон Владимирович  
Ильин Андрей Владимирович  
Ким Алексей Викторович  
Кирьянов Артем Юрьевич  
Кононова Алёна Сергеевна  
Корнев Дмитрий Александрович  
Кравчинский Леонид Вильгельмович  
Крохина Юлия Александровна  
Кузнецова Екатерина Юрьевна  
Липатов Дмитрий Сергеевич  
Манжосова Екатерина Алексеевна  
Мануйлов Антон Евгеньевич  
Мачехин Виктор Александрович  
Меликджанян Александр Рубенович  
Милоголов Николай Сергеевич  
Нуралиев Борис Георгиевич  
Пинская Миляуша Рашитовна  
Разгулин Сергей Викторович  
Селиванов Александр Сергеевич  
Терехин Роман Сергеевич  
Туревский Игорь Львович  
Фадеев Дмитрий Евгеньевич  
Хвалибов Максим Леонидович  
Щекин Денис Михайлович

## **Под редакцией:**

Чубарова Вадима Витальевича, вице-президента ТПП РФ

# ОГЛАВЛЕНИЕ

Вступительное слово .....	6
1. Ключевые для бизнеса изменения в налоговом законодательстве, принятые в 2014 году .....	8
2. Налоговая нагрузка на бизнес в 2014 году. Непростые налоговые решения: повысить, зафиксировать, понизить? .....	12
3. Основные направления налоговой политики до 2017 года. Налоговый маневр 2014 .....	16
4. Дорожная карта «Совершенствование налогового администрирования». Концепция «горизонтального мониторинга» или «предварительного налогового предписания» .....	27
5. Меры по противодействию уклонению от уплаты налогов. Офшоры. Контролируемые иностранные компании .....	38
6. Особенности налогового планирования в свете изменений налогового и гражданского законодательства .....	53
7. Вопросы совершенствования Налогового кодекса РФ в целях предотвращения налоговых правонарушений .....	62
8. Возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям .....	73
9. Истребование документов налоговыми органами .....	78
10. Новые правила контроля за исполнением обязанностей банков, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации ....	84
11. Актуальные вопросы проведения налоговых проверок .....	92
12. Формирование благоприятного налогового климата для инвесторов в регионах России .....	98
13. Преференции по налогу на прибыль организаций для налогоплательщиков – резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области .....	102
14. Поддержка малого и среднего бизнеса в современной налоговой системе .....	109
15. Раздельный учет НДС в отношении некоторых операций, не признаваемых реализацией .....	119
16. Практические вопросы возмещения НДС .....	125
17. Проблемы взимания НДС с авансов иностранным поставщикам .....	129
18. Вопросы акцизного налогообложения в России .....	143
19. Оценка и возврат самортизированных основных средств на баланс с целью взимания налога на имущество .....	149
20. Актуальные вопросы электронного документооборота. Электронные документы в 2014 году .....	155
21. Обзор разъяснений Минфина и ФНС России .....	165
22. Практика рассмотрения налоговых споров в 2014 году .....	182
23. Приложения: законопроекты ТПП РФ и бизнеса .....	209

## Вступительное слово

Подходит к концу 2014 год, к основным итогам которого в налоговой сфере можно отнести пакет правительственных мер по деофшоризации российской экономики, включая доработку проекта закона о контролируемых иностранных компаниях, обсуждение возможных направлений налогового маневра, порядка возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям и др.

Также в 2014 году органами власти, экспертным сообществом проводилась работа по формированию Основных направлений налоговой политики до 2017 года. Палата в целом оценивает данный документ как увеличивающий в среднесрочной перспективе налоговую нагрузку на бизнес при наличии определенных плюсов («налоговые каникулы» для индивидуальных предпринимателей в первые два года работы и др.). В целом, на наш взгляд, современная налоговая политика, по-прежнему, носит в основном фискальный характер и не предусматривает существенных мер по стимулированию производства, импортозамещения и притока инвестиций.

В этих условиях России будет крайне сложно совершить экономический рывок, о необходимости которого неоднократно говорил Президент В.В. Путин и конкурировать за налоговую базу с нашими ближайшими партнерами - Китаем, Казахстаном и другими странами, более «продвинутыми» в вопросах построения оптимальной модели налогообложения. Безусловно, в условиях санкций следует определенным образом затянуть пояса, повысить эффективность планирования и оптимизировать расходы бюджеты, но и проходить мимо вопросов налогового стимулирования бизнеса, особенно малого и среднего, представляется неверным.

ТПП РФ считает возможным в целом поддержать правительственный проект закона о т.н. «налоговом маневре» как альтернативу введения налога с продаж и повышения до 20% ставки налога на добавленную стоимость. Вместе с тем к вопросам дальнейшего повышения налоговой нагрузки следует подходить весьма взвешенно ведь бизнес, согласно опросам, проведенным Палатой в текущем году, оценивает ее уровень как близкий к критическому.

Хотел бы отметить, что ряд предложений, инициированных Палатой в 2014 году, был учтен в принятых федеральных законах. Так, бизнесу предоставлена возможность восстанавливать суммы НДС при частичной предварительной оплате всех работ (услуг) по договору, обязатель-

ства по которому выполняются поэтапно. Кроме того, предприниматели получили право выставлять первичные счета-фактуры с учетом измененной стоимости, произошедшей до окончания календарного месяца, за который они выставляются.

Важным событием 2014 года стало утверждение в феврале Дорожной карты АСИ «Совершенствование налогового администрирования», разработке которой Палата принимала активное участие. Реализация мероприятий карты позволит России продвинуться вперед в рейтинге «Дуинг Бизнес», а предпринимателям - существенно сократить время на подготовку налоговой отчетности, окончательно избавиться от бумажной волокиты в рамках взаимодействия с налоговыми органами и пр.

В 2014 году ФНС России продолжала активно развивать электронный документооборот и различные сервисы («личный кабинет налогоплательщика» и др.), в целом совершенствовать налоговое администрирование и пр. Так, одной из новых и перспективных форм администрирования налогов следует рассматривать т.н. «горизонтальный мониторинг» – модель расширенного информационного взаимодействия бизнеса с налоговыми органами, в рамках которой бизнес предоставляет определенную информацию, что гарантирует ему определенную «индულгенцию» от последующих налоговых проверок. ТПП России первая из крупнейших объединений предпринимателей публично поддержала данный законопроект в рамках Международного Петербургского юридического форума.

Хотел бы отметить, что помимо законотворческой работы Палата в текущем году принимала активное участие в формировании арбитражной практики по налоговым спорам. Так, по обращению Новороссийской ТПП и ряда компаний нами были инициированы предложения по проекту постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость». В итоговом тексте Постановления была закреплена возможность применения нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость в отношении услуг международной перевозки товаров и сопутствующих такой перевозке услуг, что существенно снизит нагрузку на предприятия.

Эти и другие актуальные вопросы налоговой политики отражены в Налоговом докладе Палаты за 2014 год. Выражаю благодарность всем авторам, которые приняли участие в его составлении.

Президент ТПП РФ

С.Н. Катырин

# 1. Ключевые для бизнеса изменения в налоговом законодательстве, принятые в 2014 году

В 2014 году Торгово-промышленная палата РФ осуществляла сопровождение ряда значимых для бизнеса федеральных налоговых законов, инициировала предложения по поправкам к ним.

Так, с 1 января 2014 года вступили в силу положения, направленные на стимулирование реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации. Введено понятие регионального инвестиционного проекта – это инвестиционный проект, целью которого является производство товаров, и который должен удовлетворять соответствующим требованиям. Налогоплательщик - участник регионального инвестиционного проекта при условии, что доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации регионального инвестиционного проекта, составляют не менее 90 процентов всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, вправе применять к налоговой базе пониженные налоговые ставки:

- по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, 0 процентов в течение 10 лет;
- по налогу, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, не более 10 процентов в течение 5 лет и не менее 10 процентов в течение следующих 5 лет. Указанные налоговые преференции будут действовать до 1 января 2029 года независимо от даты включения организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов.

Кроме того, был уточнен порядок налогообложения и выполнения функций налогового агента российскими организациями в отношении выплат по еврооблигациям по выпускам с 1 января 2014 года - исчисление и удержание суммы налога с процентных доходов иностранных организаций, выплачиваемых по российским еврооблигациям, не производится.

Другим Законом был установлен порядок, в соответствии с которым доходы (расходы) по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, также как и доходы (расходы) по биржевым финансовым инструментам срочных сделок, будут включаться в общую налоговую базу по налогу на прибыль организаций;

В текущем году при активном участии ТПП РФ принят федеральный закон, направленный на упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом. Это позволило уменьшить административную



нагрузку на бизнес, сократить издержки налогоплательщиков, связанные с исполнением обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций и других налогов.

С 1 января 2014 года предусмотрен ряд налоговых преференций по основным видам налогов, в том числе НДС, а также освобождение от уплаты вывозной таможенной пошлины, в отношении углеводородного сырья, добытого на морских месторождениях, для организаций, осуществляющих разработку новых морских месторождений углеводородного сырья, в том числе на Каспийском море. Введен понижающий коэффициент к НДС, характеризующий степень сложности добычи нефти трудноизвлекаемых запасов нефти.

В 2014 году также был принят ряд важных для бизнеса поправок в Налоговый кодекс РФ, которые вступают в силу с 2015 года, среди них следует особенно отметить следующие.

Федеральный закон №244-ФЗ «О внесении изменений в статьи 346.43 и 346.45 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», наделяющий субъектов Российской Федерации дополнительными полномочиями в сфере регулирования патентной системы налогообложения, в частности предоставляет регионам право устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости места ведения деятельности на территории субъекта РФ. Палата осуществляла сопровождение данного Закона на всех стадиях рассмотрения.

В Федеральном законе № 238-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 12 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» учтено важное для бизнеса предложение Палаты, предоставляющее возможность поэтапного восстановления НДС, принятого к вычету по оплате (частичной оплате), перечисленной в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). В Законе также учтены поправки, инициированные Палатой ко второму чтению, которые, в частности, предусматривают возможность выставлять первичные счета-фактуры с учетом измененной стоимости, произошедшей до окончания календарного месяца, за который выставляется данный счет-фактура, уточняют место реализации работ (услуг), оказываемые зарубежным филиалом (представительством) российской организации.

Кроме того, был принят Федеральный закон № 139-ФЗ «О внесении изменения в статью 25-8 части первой Налогового кодекса Российской Федерации», расширяющий территорию применения льготного режима налогообложения по налогу на прибыль организаций для участни-

ков инвестиционных проектов на Республику Хакасия и Красноярский край, что предполагает повышение привлекательности инвестиционного климата указанных территорий. Аналогичное предложение вносило Палатой в качестве поправок еще в 2013 году.

Среди важных принятых изменений в области налогового администрирования необходимо выделить следующие:

- введение универсальных требований к использованию института банковской гарантии в налоговых правоотношениях;
- введение обязанности банков информировать налоговые органы об открытых счетах физических лиц и обязанности банков предоставлять сведения по таким счетам;
- введение возможности для налогового органа направлять запросы налогоплательщику по электронным каналам связи и установление возможности приостановления операций по счетам налогоплательщика при отсутствии ответа на такие запросы;
- введение обязанности представлять декларации по налогу на добавленную стоимость в электронном виде, а также обязанности представлять книгу учета счетов-фактур в электронном виде вместе с налоговой декларацией по НДС.

Отдельные из указанных поправок предусмотрены Дорожной картой АСИ «Совершенствование налогового администрирования» (принята в феврале 2014 года), активное участие в разработке и реализации которой принимает ТПП России.

Вместе с тем, ряд внесенных в текущем году изменений в НК РФ можно охарактеризовать, как ухудшающих положение бизнеса. Так, Федеральным законом от 02.04.2014 года № 52-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ» предусмотрена обязанность для предпринимателей, использующих специальные налоговые режимы – упрощенную систему налогообложения и единый налог на вмененный доход, уплачивать налог на имущество организаций в отношении объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость. В большинстве случаев это субъекты малого предпринимательства.

Понимая необходимость реализации основных направлений налоговой политики, пополнения бюджетов всех уровней, ТПП РФ и предприниматели страны высказывают серьезные и обоснованные опасения по поводу возможных последствий этих решений, особенно в условиях непростой экономической ситуации для бизнеса в целом.

По оценкам экспертного сообщества налог на имущество организаций возрастет в разы. Так, данные проведенного ТПП РФ в 2014 году опроса предпринимателей по увеличению налога на имущество организаций показывают, что в некоторых случаях объем налоговой нагруз-

ки к концу 2016 года вырастет в 7-10 раз по сравнению с 2013 годом, составляя для отдельных компаний сумму более 1,5 миллионов рублей.

Это может повлечь за собой ухудшение экономических показателей бизнеса, усилит «теневой» сектор, возможно, создаст условия для повторения ситуации 2013 года, связанной с массовой ликвидацией индивидуальных предпринимателей.

В связи с тем, что поправки в Налоговый кодекс Российской Федерации вступят в силу с 1 января 2015 года, предлагаем Минфину РФ с участием ТПП РФ и бизнеса дополнительно проработать все последствия реализации норм Закона и найти компромиссное решение по данному вопросу.

**Ежегодно в Налоговый кодекс РФ принимается порядка 27-30 поправок. Столь частые изменения «правил игры», безусловно, закрывают бизнесу горизонты планирования, а зачастую ведут к увеличению налоговой нагрузки.**

## **2. Налоговая нагрузка на бизнес в 2014 году. Непростые налоговые решения: повысить, зафиксировать, понизить?**

ТПП России и объединяемый ею бизнес оценивает совокупный уровень налоговой нагрузки в стране с учетом так называемых неналоговых платежей (утилизационный сбор, сбор от продажи записывающей аппаратуры и чистых аудио- и видеоносителей) весьма значительным в размере более 40%.

По расчетам Минфина РФ уровень налоговой нагрузки в РФ составляет порядка 34,99% к ВВП. При этом, по данным ведомства, уровень нагрузки без учета нефтегазовых доходов составляет порядка 22-24 процентов к ВВП, что на 11 % ниже среднего значения по странам ОЭСР.

К слову именно уровень налоговой нагрузки в странах ОЭСР ежегодно Минфином РФ для определения налоговой нагрузки в РФ берется в расчет среднеарифметическая нагрузка в странах ОЭСР. Нагрузка в указанных странах ежегодно колеблется примерно от 32 до 35 процентов (в Португалии – 32,48%, Великобритании – 35%, Испании – 32% и т.д.).

Полагаем, что при расчете уровня налоговой нагрузки в России нам нужно, в первую очередь, ориентироваться на страны, которые, как и Россия, экспортируют сырье (в первую очередь, Канаду и Австралию) и имеют схожую с нами структуру экономики. В указанных государствах уровень нагрузки на бизнес существенно меньше (в Канаде – 30%, Австралии – 26%).

Кроме того, следует принимать во внимание совокупную фискальную нагрузку на бизнес, включающую высокие страховые взносы, и пр.

В Китае, который на ближайшие годы будет нашим стратегическим партнером, по разным оценкам уровень налоговой нагрузки составляет порядка 24-26 процентов. В Казахстане, в котором сейчас наблюдается очередная массовая волна перерегистрации российских фирм, налоговая нагрузка также значительно ниже, а тариф страховых взносов составляет 11 процентов (в РФ – 34%).

В условиях внешних санкций, дефиците бюджета и пр., безусловно, налоговую нагрузку на бизнес будут стремиться повысить. Это объективная реальность.

Однако необходимо детально обсуждать в каких сегментах экономики, отрасли есть некоторые ресурсы для увеличения налогов, а в каких «лимит уже исчерпан». Очевидно, что налогообложение малого и среднего бизнеса необходимо оставить на существующем уровне, дифференцировать налогообложение промышленных, инновационных предприятий и пр. Необходимо также избежать увеличения налоговой нагрузки

на отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей, а может быть и предоставить им дополнительные льготы, снять административные барьеры по пути на рынки сбыта.

ТПП РФ полагает, что дополнительные источники доходов можно было бы изыскать путем выявления резервов действующей налоговой системы. То есть улучшения администрирования налогов, искоренения случаев «потерь» бюджетных доходов, увеличения неналоговых доходов от эффективной приватизации, введения жестких законодательных мер в отношении незаконного вывода капиталов за границу и др.

Кроме того, одним из возможных вариантов пополнения бюджетов целесообразно рассматривать использование средств Резервного фонда. Последний, хотя и предназначен для снижения рисков для экономики от понижения цен на нефть, но мог бы в исключительных случаях частично использоваться на текущие расходы бюджета.

Также альтернативой существенного повышения налогов могло бы стать сокращение неэффективных государственных расходов. Доходы от приватизации также можно рассматривать как один из источников пополнения федерального бюджета.

Еще один возможный источник пополнения бюджета – ревизия налоговых льгот. Такая работа ведется Счетной палатой, Минфином, МЭР при участии ТПП РФ. Так, по данным Счетной палаты РФ, из 128 действующих налоговых преференций по 117 какая-либо результативность применения не наблюдается. Важно довести эту работу до конца и понять, отмена каких налоговых льгот ударит по бизнесу, а от каких безболезненно можно отказаться.

Полагаем, что участие бизнеса в такой работе позволит применять взвешенные подходы к решению вопросов об отмене тех или иных налоговых преференций. На наш взгляд, в процессе такой «ревизии» важно, не отказываясь от эффективных, реально «работающих» на экономику и производство льгот, предложить также дополнительные инструменты налогового стимулирования.

Непростая ситуация в российской экономике, дефицит бюджета, внешние санкции, к сожалению, не позволяют зафиксировать налоговую нагрузку на существующем уровне. Поэтому определенное повышение налогов в перспективе, думается, неизбежно.

**Осенью 2014 года уже обсуждался ряд возможных решений по повышению налоговой нагрузки на бизнес и физических лиц. ТПП РФ провела анкетирование бизнеса и получила следующие результаты.**

**Повышение НДС до 20%** могло бы привести к дальнейшей неконкурентоспособности российских товаров на рынке, росту цен (инфляции), росту стоимости кредита, снижению покупательской способности, росту нелегальной торговли по подакцизным товарам (в том числе, рост контрабанды из стран-членов Таможенного Союза вследствие роста разницы цен между Россией и Казахстаном с Белоруссией) и др.

А также произошло бы:

- снижение платежеспособности контрагентов;
- увеличение теневого сектора экономики;
- сокращение инвестиционных программ предприятий;
- повышение тарифов на электроэнергию;
- сокращение налогооблагаемой базы по прибыли.

**Введение регионального налога с продаж 3%-5%.** Если ввести налог с продаж, то продажи, упадут, либо этот налог придется платить компаниям за счет собственных средств, т.е. не повышая цены на услуги для покупателей. Это значит, что прибыль компаний и налог на прибыль уменьшатся. Либо если переложить на покупателя данную нагрузку, то произойдет повсеместное увеличение цен на все товары и услуги, а значит, уровень жизни упадет.

Введение данного налога негативно сказалось бы на развитии регионов и затормозит развитие страны.

Кроме того могло бы произойти:

- сокращение инвестиционных программ предприятий;
- рост цен на все товары/работы/услуги;
- повышение уровня инфляция;
- повышение тарифов на электроэнергию;
- уход «серую зону» многих компаний или части их доходов.

**Повышение НДФЛ до 15 %** могло бы привести к неизбежному повышению зарплат, что увеличит расходы организации и соответственно сократит налогооблагаемую базу по прибыли. Соответственно налог на прибыль будет уплачен в меньшем размере, что не позволит добиться планируемого экономического эффекта. При этом результатом увеличения налога будет «круговое» повышение цен на товары, работы, услуги, неизбежное увеличение инфляции.

Если не увеличивать зарплаты это приведет к высокой ротации кадров (работники будут стремиться переходить на более высокооплачиваемую работу), дальнейшему снижению уровня жизни населения, снижению покупательской способности и в результате может привести к упадку реального сектора экономики.

Повышение НДФЛ также может повысить стимулы для организаций к уклонению от налогообложения за счет сокрытия доходов.

**Взимание страховых взносов в Фонд обязательного медицинского страхования со всех зарплат без порога отсечения, сверх которого сейчас они не берутся (с зарплат свыше 52 тыс. рублей).** Существует определенный риск ухода от выплаты «белых» зарплат к выплате зарплат в «конвертах». Такое повышение могло быть оправдано целью повышения качества обслуживания в государственных медицинских учреждениях при отсутствии ДМС, когда обслуживание бесплатное, а техническое оснащение происходит на высоком уровне и все пользуются без исключения только ОМС. В данной ситуации компании, создающие серьезный оборот средств и отчислений в бюджет, пользуются ДМС, уплачивают страховые взносы за дополнительное медицинское обслуживание своих сотрудников. Компании посчитают данные отчисления «задвоенными» расходами на медицинское обслуживание (ФОМС и ДМС) и перестанут пользоваться ДМС, что в конечном итоге отразится на страховых компаниях, доходы которых существенно сократятся, а некоторые из них вынуждены будут закрыться. Население, в свою очередь, не сможет получить более квалифицированную врачебную помощь.

А также произошло бы:

- повышение нагрузки на высокие зарплаты российских специалистов создаст искусственные преференции для иностранных работников, на доходы которых взносы в ФОМС платить не нужно;
- увеличение расходов предприятий;
- повышение тарифов на электроэнергию;
- сокращение инвестиционных программ предприятий.

**В ходе дискуссий по данным вопросам в органах государственной власти и бизнес-среде, активное участие в которых принимала ТПП РФ и другие крупнейшие объединения предпринимателей, от этих решений отказались. В результате Правительством РФ был разработан и внесен в Государственную Думу проект закона о т.н. «налоговом маневре».**

### **3. Основные направления налоговой политики до 2017 года. Налоговый маневр 2014.**

Основные направления характеризуются рядом положительных для бизнеса новелл. Так, в частности, документ содержит раздел «Налоговые условия ведения предпринимательской деятельности», в котором на основе индикатора «Налогообложение» рейтинга «Ведение бизнеса» дается сравнительный анализ налоговых условий в странах ОЭСР, странах G20, странах БРИКС и в России.

С положительной стороны отмечаем, что Основные направления содержат раздел II «Основные итоги реализации налоговой политики». Это даст возможность бизнесу ориентироваться, что осталось нереализованным из предыдущей версии документа. В данном разделе поддерживается тезис о необходимости стимулирования инвестиционной деятельности, что было сделано в рамках введения в Налоговый кодекс РФ понятия региональные инвестиционные проекты и установлением для них налоговых каникул.

Кроме того, весьма своевременным представляется нам раздел 6.7. «Налоговые аспекты создания Евразийского экономического союза», а также раздел 6.8. «Налогообложение на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя». Позитивно оцениваем предложение распространить на данные территории режим налоговых каникул по налогу на прибыль организаций для участников региональных инвестиционных проектов.

ТПП РФ приветствует такую меру налогового стимулирования малого предпринимательства как установление субъектами РФ для впервые зарегистрировавшихся индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения и патентную систему, «налоговые каникулы» в виде налоговой ставки 0 процентов, которая будет действовать в 2015 – 2018 годах.

ТПП РФ в 2014 году принимала активное участие на всех площадках (АСИ, Парламентские слушания и др.) при разработке и обсуждении проекта Основных направлений. Палата направляла пакет замечаний и предложений по доработке документа, в частности о необходимости синхронизации положений Основных направлений с «Дорожными картами», в результате чего, был доработан раздел «Налоговые аспекты улучшения инвестиционного климата в Российской Федерации», который закрепляет комплекс мер, направленных на упрощение, удешевление и ускорение действующих на территории Российской Федерации процедур по ведению бизнеса. В частности предусматривается реализация следующих «Дорожных карт»:



- «Поддержка доступа на рынки зарубежных стран и поддержка экспорта», стимулирующая экспорт институциональная среда, обеспечивающая конкурентоспособные условия деятельности российских организаций на мировом рынке, предусматривающая, в том числе устранение таможенных, административных и фискальных барьеров для развития экспорта;
  - «Оптимизация процедур регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», которая призвана оптимизировать процедуры, связанные с государственной регистрацией общества с ограниченной ответственностью (за исключением кредитных, страховых и иных финансовых организаций) как основной организационно-правовой формы среднего и малого бизнеса, уменьшив количество таких процедур, их общую продолжительность и стоимость;
  - «Повышение качества регуляторной среды для бизнеса», которая направлена на упрощение взаимодействия государства и предпринимателей в рамках осуществления контрольно-надзорной деятельности, что позволит повысить прозрачность и комфортность ведения бизнеса;
  - «Создание международного финансового центра и улучшение инвестиционного климата в Российской Федерации», реализация которой позволит обеспечить ускоренное развитие российской финансовой индустрии, привлечь стратегические и портфельные инвестиции, устранить ценовой дисконт стоимости российских финансовых активов в сравнении с активами других развивающихся рынков, ускорить инвестиционную и деловую активность в экономике и повысить долгосрочную устойчивость финансовой системы Российской Федерации;
- Особого внимания заслуживает закрепление мер по реализации Дорожной карты «Совершенствование налогового администрирования», в разработке которой активное участие принимали представители ТПП РФ. В частности закреплены меры по упрощению заполнения форм налоговой отчетности, расширению возможностей «личного кабинета» налогоплательщика, формирование оптимальной для Российской Федерации модели института предварительного налогового разъяснения, сближение налогового и бухгалтерского учета, сокращение избыточного документооборота, совершенствование порядка формирования налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения и др.

Успешная реализация указанных мер позволит России подняться в рейтинге Doing Business по показателю «Налогообложение» до 50 места к 2018 году.

В итоговой редакции Основных направлений также учтены последние новеллы налоговой политики, в частности, предусмотрены мероприятия по реализации так называемого «Налогового маневра».

## Налоговый маневр-2014

18 сентября 2014 года Правительством РФ внесен в Госдуму проект закона № 605370-6 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и иные законодательные акты Российской Федерации» - так называемый «налоговый маневр». В период осенней сессии 2014 года проект будет рассмотрен в первоочередном порядке и Палата планирует подготовить к нему ряд предложений по поправкам.

Палата считает возможным при условии некоторых корректировок ко второму чтению поддержать проект закона «о налоговом маневре» как альтернативу введения налога с продаж или увеличения до 20 процентов ставки НДС.

Законопроект предусматривает, в частности, увеличение ставки налога на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных в виде дивидендов физическими лицами, с 9 до 13 процентов.

По данным ФНС России, поступления НДФЛ по дивидендам постоянно увеличиваются. Так, если в 2008 году поступления по НДФЛ от дивидендов составили 31,7 млрд. руб., то в 2009 году - 29,9 млрд. руб., в 2010 году - 36,8 млрд. руб., в 2011 году - 47,4 млрд. руб. и в 2012 году - 56,9 млрд. руб. Минфин ссылается в данном случае на то, что дивиденды выплачиваются вместо зарплат (незаконная налоговая оптимизация).

В случае принятия указанного предложения дополнительные доходы бюджета составят: в 2015 году - 16,4 млрд. руб.; в 2016 году - 14,7 млрд. руб.

Кроме того, данным законопроектом устанавливаются ставки акцизов на период 2015-2017 годов.

В целях стабилизации ситуации на рынке алкогольной продукции предлагается в 2015 и 2016 годах сохранить размеры ставок акцизов, установленные в отношении крепкой и слабоалкогольной продукции на 2014 год. В отношении табачной продукции предлагается проиндексировать ставки акцизов темпами, опережающими уровень инфляции. Законопроектом предусмотрено увеличение адвалорных налоговых ставок на сигареты и папиросы при одновременной корректировке специфических налоговых ставок на эти товары в целях выравнивания налоговой нагрузки на дешевые и дорогие виды сигарет и папирос. Ставки акцизов на 2017 год предлагается проиндексировать с учетом индекса инфляции в размере 4,5 процента.

Законопроект предусматривает изменения в налог на прибыль, направленные на предоставление субъектам РФ права установления для сельскохозяйственных товаропроизводителей налоговой ставки по налогу на прибыль, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, в целях увеличения доходной части бюджетов

субъектов Российской Федерации. Данное изменение поддерживается ТПП РФ, т.к. наиболее актуально для регионов, в которых преобладают сельскохозяйственные товаропроизводители.

Законопроект предусматривает поэтапную индексацию ставок водного налога на 15 начиная с 2015 года в течение 11 лет. После достижения целевого уровня ставок водного налога начиная с 2026 года предполагается ежегодная индексация ставок данного налога, действовавших в предыдущем году, на индекс потребительских цен - коэффициент-дефлятор. Повышение водного налога обсуждалось еще в конце 2013 года и предусматривало скачкообразное повышение налога для водопользователей. Палата приняла активное участие в обсуждении прошлогоднего проекта и направляла соответствующие предложения в Минфин, в результате чего было принято решение производить поэтапное повышение ставок налогов, что нашло свое отражение в представленном проекте.

Законопроектом предлагается также поэтапно (за 3 года) сократить вывозные таможенные пошлины на нефть и нефтепродукты (в 1,7 раза за 3 года на нефть, 1,7-5 раз на нефтепродукты в зависимости от вида нефтепродуктов) с одновременным увеличением ставки НДС на нефть (в 1,7 раза) и газовый конденсат (в 6,5 раз).

С целью недопущения роста цен на нефтепродукты на внутреннем рынке, а также минимизации негативных шоков для отдельных отраслей предусмотрено одновременное поэтапное сокращение ставок акциза на нефтепродукты (в 2,2 раза за 3 года), а также предоставление налоговых вычетов из сумм акциза при получении (приобретении в собственность) отдельных нефтепродуктов (бензин и ароматические углеводороды для нужд нефтехимических производств, авиационный керосин для заправки воздушных судов) потребителями на внутреннем рынке, имеющими свидетельства на операции с соответствующими нефтепродуктами.

Реализация «налогового маневра», по мнению Минфина, положительно скажется на нефтяной отрасли. Так, при сравнении с действующими налоговыми и таможенно-тарифными условиями на 2015 год и далее «налоговый маневр» обеспечит:

- рост маржи переработки нефти на НПЗ Российской Федерации в 2,5 раза;
- усиление экономических стимулов к ускоренной модернизации НПЗ, направленной на максимально полное превращение темных нефтепродуктов в светлые;
- снижение налоговой нагрузки на добычу «традиционной» нефти (в отношении которой не предоставлено никаких льгот) на 3%;
- снижение налоговой нагрузки на добычу льготированных видов нефти на 5 - 24%.

Эффект от «налогового маневра» для доходов бюджета составляет: 40 млрд. руб. - в 2015 году, 0 млрд. руб. - в 2016 году, - 50 млрд. руб. - в 2017 году.

Однако, как отмечают некоторые экономисты, эксперты компании «Эрнст энд Янг» вводимые налоговые изменения увеличивают и без того высокую налоговую нагрузку на сектор и ухудшают экономику в сегменте разведки и добычи. Так, при цене на нефть 100 долларов США за баррель в 2014 году общее увеличение фискальных расходов в секторе (рост НДС не будет полностью компенсирован снижением ставок экспортных пошлин) может составить примерно 70 млрд. рублей и в последующие годы эта величина будет расти.

Сохранение пошлины на бензины (в том числе товарные) в размере 90% создает неоднозначные ориентиры для модернизации российских НПЗ (модернизация может пойти по «дизельному» варианту в ущерб росту производству бензина). Сохраняется неопределенность касательно будущей динамики налоговых ставок на темные нефтепродукты, а именно: произойдет ли в 2015 году выравнивание пошлин между темными нефтепродуктами и нефтью, в условиях отставания модернизации ряда НПЗ от утвержденных графиков. По-прежнему остается нерешенным вопрос о дифференциации налогообложения темных видов нефтепродуктов, имеющих разную экономическую ценность (мазут, вакуумный газойль, кокс, битумы и т.п.).

У ТПП РФ есть следующие предложения по доработке проекта закона о налоговом маневре:

1. В части повышения ставки НДФЛ по дивидендам с 9% до 13% предложение не может быть поддержано, так как увеличение ставки налога может понизить инвестиционную активность физических лиц. В случае, если указанная инициатива все же будет принята, то предлагаем уточнить механизм увеличения ставки НДФЛ по дивидендам с 9 до 13 процентов. В частности неясно, распространяется ли новая ставка налога на дивиденды, распределенные до 01.01.2015, но выплачиваемые в 2015 году и позже.

2. Требуется уточнение понятий «продукция нефтехимии» и «бензол, параксилол, ортоксилол, авиационный керосин» для целей налогообложения. Из практики постоянно возникают разногласия в квалификации подакцизных продуктов в связи с чем предлагаем установить четкие формулировки указанных выше нефтепродуктов, учитывающий максимально специфику нефтехимической отрасли и производства, основываясь на положениях Технического регламента (авиационный керосин) и ГОСТов.

3. Предлагаем предусмотреть возможность продления свидетельства, предоставляющего право на применение вычетов по акцизам (ст. ст. 179.3 -179.5), на 30 календарных дней в случае аннулирования ранее

выданного свидетельства, по причине изменения наименования организации (изменения фамилии, имени, отчества индивидуального предпринимателя) или изменения места нахождения организации (места жительства индивидуального предпринимателя), если было подано соответствующее заявление на получение нового свидетельства.

4. Предлагаем в п. 4 ст. 179.5 НК РФ уменьшить требования к уставному капиталу организации-заявителя, владеющей на ином законном основании оборудованием, необходимым для заправки воздушных судов авиационным керосином, со 100% до 90%, для получения соответствующего свидетельства. Это позволит расширить круг лиц, имеющих право на применение вычетов по акцизам, и соответственно увеличит их налогооблагаемую базу по прибыли. Это также позволит снизить себестоимость топлива для авиакомпаний и сократит их издержки.

5. Предлагаем предусмотреть возможность получения вычета по акцизам для организаций-производителей, осуществляющих переработку в нефтехимию самостоятельно. Это позволит устранить дискриминацию в отношении таких организаций, которые не получают подакцизные товары, а сами их производят (либо передают их в свои структурные подразделения, не являющиеся самостоятельными организациями).

В этой связи предлагаем внести следующие изменения и дополнения в законопроект:

Подпункт 8 пункта 1 статьи 182 НК РФ изложить в следующей редакции:

Статья 182. Объект налогообложения

1. Объектом налогообложения признаются следующие операции:

...

8) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением:

- передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;
- и (или) передачи произведенного прямогонного бензина из давальческого сырья (материалов) для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином,
- и (или) передачи произведенного бензола, параксилола, ортоксилола из давальческого сырья (материалов) для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с бензолом, параксилолом, ортоксиолом.

Пункт 14 статьи 200 НК РФ изложить в следующей редакции:

Статья 200. Налоговые вычеты

...

14. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола), при совершении с прямогонным бензином (бензолом, параксилолом, ортоксилолом) операций, указанных в подпунктах 7 настоящего Кодекса (при представлении документов, подтверждающих направление прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) для производства продукции нефтехимии лицам, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола), в соответствии с пунктом 14 статьи 201 настоящего Кодекса).

Статью 200 НК РФ дополнить подпунктом 14.1 следующего содержания:

14.1. Вычетам подлежат умноженные на коэффициент, установленный данным пунктом, суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола), при совершении с прямогонным бензином (бензолом, параксилолом, ортоксилолом) операций, указанных в подпункте 8 пункта 1 статьи 182 настоящего Кодекса (при представлении документов, подтверждающих направление прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) для производства продукции нефтехимии, в соответствии с пунктом 14.1 статьи 201 настоящего Кодекса); подпункте 12 пункта 1 статьи 182 настоящего Кодекса (при представлении документов, подтверждающих направление прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) для производства продукции нефтехимии лицам, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола), в соответствии с пунктом 14 статьи 201 настоящего Кодекса); подпункте 12.1 пункта 1 статьи 182 настоящего Кодекса (при представлении документов, подтверждающих направление прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) для производства продукции нефтехимии лицам, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола), в соответствии с пунктом 14 статьи 201 настоящего Кодекса и (или) при представлении в налоговые органы любого одного из следующих документов, подтверждающих факт передачи прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) в производство продукции нефтехимии согласно пункту 14.1 статьи 201 настоящего Кодекса соответственно).

В случае, если при производстве продукции нефтехимии, полученной в результате химических превращений, протекающих при температуре выше 700 градусов Цельсия, в качестве сырья используется прямогонный бензин, коэффициент применяется в следующих размерах:

с 1 января по 31 декабря 2015 года включительно – 1,37;

с 1 января по 31 декабря 2016 года включительно – 1,6;

с 1 января 2017 года – 1,94;

В иных случаях коэффициент принимается равным 1.

В случае, если при производстве продукции нефтехимии в качестве сырья используется бензол, параксилол, ортоксилол, коэффициент применяется в следующих размерах:

с 1 января по 31 декабря 2015 года включительно – 2,88;

с 1 января по 31 декабря 2016 года включительно – 2,84;

с 1 января 2017 года – 3,4.

Пункт 14 статьи 201 НК РФ изложить в следующей редакции:

Статья 201. Порядок применения налоговых вычетов

...

14. Налоговые вычеты, указанные в пунктах 14, 14.1 статьи 200 настоящего Кодекса, производятся при представлении в налоговые органы налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола), при его передаче (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола)) лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола), следующих документов:

1) при передаче прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) на переработку на давальческой основе:

копии договора налогоплательщика с лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола);

копии свидетельства на переработку прямогонного бензина лица, с которым заключен договор на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола);

реестра счетов-фактур, выставленных лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола). Форма и порядок представления реестров счетов-фактур в налоговые органы утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

2) при передаче прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола):

- копии договора между собственником прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) и налогоплательщиком;
- копии договора между собственником прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) и лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола);
- копии распорядительных документов собственника прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) (в случае наличия таких документов) налогоплательщику на передачу прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола);
- накладной на отпуск прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) или акта приема-передачи прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола).

Дополнить статью 201 НК РФ пунктом 14.1 следующего содержания:

14.1. Налоговые вычеты, указанные в пункте 14.1. статьи 200 настоящего Кодекса, производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы любого одного из следующих документов, подтверждающих факт передачи прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) в производство продукции нефтехимии:

- 1) накладной на внутреннее перемещение;
- 2) накладной на отпуск материалов на сторону;
- 3) лимитно-заборной карты;
- 4) акта приема-передачи сырья на переработку;
- 5) акта приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика;
- 6) акта списания в производство.



Дополнить п.1 ст.182 НК РФ подпунктом 12.1 следующего содержания:

## Статья 182. Объект налогообложения

1. Объектом налогообложения признаются следующие операции:

...

12.1 передача собственником произведенных на давальческой основе подакцизных товаров (прямогонный бензин, бензол, параксилол, ортоксилон) для дальнейшего производства продукции нефтехимии и (или) передача лицу имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина (бензола, параксилола, ортоксилола) для производства продукции нефтехимии.

21 октября 2014 года данный законопроект был принят Госдумой в первом чтении, при этом Комитетом ГД по бюджету и налогам были представлены следующие рекомендации, которые поддержаны ТПП РФ, по доработке проекта ко второму чтению, в части:

1) определения термина «авиационный керосин»;

2) уточнения порядка применения вычетов по акцизам при реализации авиационного керосина с целью недопущения необоснованного повышения налоговой нагрузки на поставщиков нефтепродукта в зависимости от того, в чей адрес поставляется это топливо;

3) вопроса о применении вычетов в случае поставки нефтепродуктов федеральным органам исполнительной власти и их подразделениям, прежде всего в адрес структур Министерства обороны и Министерства по чрезвычайным ситуациям;

4) целесообразности сохранения единой ставки акцизов на топливо 3 и 4 класса;

5) вопроса о возможности включения суммы акциза на природный газ в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, в том случае, когда международные соглашения не позволяют переложить величину этих акцизов на потребителей газа;

6) целесообразности внесения изменений в порядок исчисления и уплаты отдельных налогов, позволяющих обеспечить пополнение бюджетов всех уровней, но не связанных напрямую с налогообложением нефтегазовой отрасли:

- по НДС - уточнение оснований, порядка и срока реализации налогоплательщиками права на налоговый вычет сумм налога; уточнение оснований и порядка освобождения от налогообложения; порядка определения налоговой базы в отношении отдельных операций;
- по налогу на прибыль организаций - уточнение порядка удержания налога с дивидендов; уточнение правил тонкой капитализации с целью

исключения практики необоснованно широкого толкования понятия «контролируемая задолженность»; уточнение порядка начисления амортизации;

- по налогу на имущество - уточнение условий применения льготы по вновь вводимому движимому имуществу; уточнение условий и порядка применения освобождения от налогообложения лицами, применяющими специальные налоговые режимы, с целью исключения возможности злоупотребления правом на это освобождение;
- по НДФЛ – уточнение порядка определения дохода и применения имущественных вычетов при продаже недвижимого имущества.

7) целесообразности приостановления на период 2015 года возможности создания в РФ новых консолидированных групп налогоплательщиков без ущемления, при этом, прав уже существующих групп;

8) меры, направленной на увеличение налогового потенциала местных бюджетов.

**Как уже было указано выше, в Основных направлениях закреплены мероприятия по реализации положений Дорожной карты «Совершенствование налогового администрирования».**

#### **4. Дорожная карта «Совершенствование налогового администрирования». Концепция «горизонтального мониторинга» и «предварительного налогового предписания»**

«Дорожная карта», участие в разработке которой активно принимала ТПП РФ, «Совершенствование налогового администрирования» (распоряжение Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 162-р) направлена на совершенствование и оптимизацию системы налогового администрирования с созданием комфортных условий взаимодействия бизнеса (предпринимателей) и органов государственной власти в части процедур подачи и формирования налоговой отчетности, а также усовершенствования принципов документооборота.

Целями «дорожной карты» являются:

- сокращение временных и материальных затрат предпринимателей на подготовку и представление налоговой отчетности, уплату налогов;
- улучшение взаимоотношений между налогоплательщиками в лице предпринимательского сообщества и налоговыми органами с учетом лучших международных практик;
- сближение правил налогового и бухгалтерского учета;
- повышение эффективности механизмов администрирования налога на добавленную стоимость;
- стимулирование перехода налогоплательщиков и налоговых органов на электронный документооборот;
- совершенствование администрирования специальных налоговых режимов, применяемых отдельными категориями налогоплательщиков.

План мероприятий содержит пять основных направлений:

- сокращение времени на подготовку и подачу налоговой отчетности налогоплательщиком;
- взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов;
- сближение налогового и бухгалтерского учета. Упрощение налогового учета, устранение положений, препятствующих использованию в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, правил, аналогичных правилам бухгалтерского учета;
- совершенствование документооборота, в том числе электронного, между организациями;
- специальные налоговые режимы.

Каждое направление содержит конкретный комплекс мероприятий, результатом реализации которых, в том числе, станут:

- упрощение заполнения форм налоговой отчетности налогоплательщиками;

- повышение эффективности ведения бизнеса для налогоплательщиков с помощью получения данных о других организациях и предпринимателях из Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей с использованием веб-сервиса ФНС России;
- формирование оптимальной для Российской Федерации модели института предварительного налогового разъяснения на основе проведенного анализа. Повышение прозрачности правоприменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Существенное улучшение восприятия инвесторами делового климата. Сокращение временных затрат на налоговое администрирование. Сокращение количества судебных споров налоговых органов и налогоплательщиков, сокращение времени на проведение проверок, дополнительных мероприятий налогового контроля;
- снижение рисков налогоплательщиков за счет введения механизма, регулирующего налоговое консультирование и ответственность налоговых консультантов, повышение эффективности деятельности налоговых органов за счет обеспечения более грамотной работы налогоплательщиков и сохранения добровольности института налогового консультирования;
- упрощение налогового учета, устранение положений, препятствующих использованию в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, правил, аналогичных правилам бухгалтерского учета;
- упрощение порядка учета по налогу на добавленную стоимость, сокращение количества выставляемых счетов-фактур, ведущее к сокращению времени на ведение учета и подготовку налоговой отчетности, сокращение избыточного документооборота;
- совершенствование порядка формирования налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения, упрощение порядка налогообложения для субъектов предпринимательской деятельности, применяющих упрощенную систему налогообложения, и исключение двойного налогообложения.

Предполагается, что результатом реализации мероприятий, предусмотренных указанной «дорожной картой», станет сокращение времени взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, упрощение правил ведения бухгалтерского и налогового учета и повышение прозрачности правоприменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Кроме того, предполагается, что успешная реализация полного комплекса мер позволит России подняться в рейтинге Doing Business по показателю «Налогообложение» до 50 места к 2018 году.

Одними из наиболее интересных и обсуждаемых в экспертной среде новелл Дорожной карты, безусловно, являются ее положения о горизонтальном мониторинге и предварительном налоговом разъяснении. Палата первая из крупнейших бизнес-объединений поддержала данные новаторски инициативы, в т.ч. в рамках Петербургского юридического форума в июне 2014 года

## **Горизонтальный мониторинг**

В мае 2014 года в Государственную Думу депутатом А.М. Макаровым был внесен законопроект № 529630-6 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», который предполагает введение в законодательство Российской Федерации института «горизонтального налогового мониторинга».

Данный вид налогового администрирования был впервые опробован в Нидерландах еще в 2004 году, а уже сейчас широко применяется в мировой практике (США, Великобритания и др.). Горизонтальный мониторинг в 2012-2013 гг. в качестве пилотного проекта опробован ФНС России и отдельными крупнейшими налогоплательщиками («МТС», «Интер РАО», «Северсталь» и др.). Суть проекта заключается в том, что налогоплательщик в добровольном порядке еще до подачи налоговой декларации может согласовать с налоговым органом условия налогообложения сложных сделок. Налоговый орган в режиме реального времени получает доступ к данным бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика и может проверять правильность и своевременность отражения хозяйственных операций налогоплательщиком для целей налогообложения, не прибегая при этом к другим контрольным мероприятиям.

Воспользоваться схемой горизонтального мониторинга смогут компании, стоимость активов которых составила за год не менее 3 млрд. руб., суммарная доля доходов за предыдущий налоговый период составила 3 млрд. руб., а общая сумма налогов превысила 300 млн. руб.

Внедрение налогового мониторинга на постоянной основе будет способствовать сокращению затрат на проведение налоговых проверок, судебных издержек в связи с сокращением налоговых споров и повышению уровня правовой культуры налогоплательщиков по уплате налогов.

ТПП РФ получила предложения по проекту от крупных российских компаний, которые могли бы сделать режим «горизонтального мониторинга» более привлекательным для широкого круга налогоплательщиков.

Так, при доработке законопроекта ко второму чтению в Государственной Думе были учтены следующие замечания Палаты:

1. Проект был дополнен положениями, подробно регламентирующими порядок досрочного прекращения налогового мониторинга. К таким основаниям, в частности, относятся: неисполнение организацией регламента информационного взаимодействия, предоставление недостоверной информации или систематическое непредставление истребуемых документов. Для налоговых органов также был установлен плескательный срок для одностороннего выхода из горизонтального мониторинга (до 1 сентября следующего года).

2. Был снят первоначальный запрет на применение горизонтального мониторинга консолидированными группами налогоплательщиков (КГН). Теперь они смогут подать заявление на проведение налогового мониторинга с 1 января 2016 года и начать им пользоваться уже с 1 января 2017 года.

3. Проведено разграничение горизонтального мониторинга с иными мероприятиями налогового контроля. В частности, предусмотрено, что в период проведения налогового мониторинга в отношении налогоплательщика не могут проводиться выездные и даже камеральные налоговые проверки (кроме исключительных случаев). Первоначальная редакция проекта предусматривала ограничение на проведение только выездных проверок.

4. Крайне важным положением новой редакции Проекта можно назвать положение, согласно которому выездная налоговая проверка при досрочном прекращении налогового мониторинга может проводиться исключительно в той части и по тем основаниям, которые были изложены в мотивированном мнении налогового органа. Фактически удалось добиться проведения тематической проверки.

5. Поправками также уточнено, что документы, которые ранее были получены налоговыми органами в рамках иных мероприятий налогового контроля, не могут быть истребованы повторно в процессе налогового мониторинга.

6. В доработанном законопроекте был изменен порядок проведения налогового мониторинга. В первоначальной редакции проекта была закреплена необходимость заключения соглашения о расширенном информационном взаимодействии между налогоплательщиком и налоговым органом. Теперь налоговый мониторинг будет проводиться по решению налогового органа на основании соответствующего регламента информационного взаимодействия, форма и требования к которому будут утверждаться ФНС России. Фактически налогоплательщики получили возможность узнать «правила игры» еще до подачи заявления, то есть они будут понимать, как и в каком порядке будет осуществляться

информационное взаимодействие, четко будет закреплена процедура «доступа» к данным бухгалтерского и налогового учета.

7. Особенно следует отметить доработанный порядок предоставления мотивированного мнения налогового органа. Теперь его представление может быть инициировано как налоговым органом, так и налогоплательщиком. Налоговый орган, по-прежнему, может направить мотивированное мнение в случае обнаружения нарушений при исполнении налоговой обязанности налогоплательщиком. У налогоплательщика же появилось право запросить мнение налогового органа по собственной инициативе. Например, по операциям, которые вызывают вопросы, либо для закрытия налогового периода (если необходимо представить отчет для акционеров).

8. Учтено также предложение Палаты, согласно которому при подаче заявления на проведение налогового мониторинга необходимо представить информацию об организациях и физических лицах, которые прямо или косвенно участвуют в организации. Теперь такая информация представляется только в случае, если доля участия лица составляет более 25 процентов.

Палата также положительно оценивает и иные поправки, в частности, освобождение налогоплательщиков от налоговой ответственности в случае выполнения ими мотивированного мнения налогового органа.

## **Предварительное налоговое разъяснение**

Институт предварительного налогового разъяснения уже давно применяется на западе (Нидерланды, США, Финляндия и др.) и пользуется все большей популярностью. Бизнес высоко оценивает потенциал данной процедуры, поскольку это дает возможность спланировать свою деятельность на будущее, спрогнозировать все риски для компании еще на этапе заключения сделки.

Идея введения в налоговое законодательство России института предварительного налогового разъяснения по оценке хозяйственных ситуаций вытекает из дорожной карты Агентства стратегических инициатив «Совершенствование налогового администрирования», которая была утверждена Распоряжением Правительства РФ от 10.02.2014 N 162-р.

Концепция предварительного налогового разъяснения была предметом обсуждения на одном из заседаний Рабочей группы по совершенствованию налогового администрирования при Экспертном совете ТПП РФ по совершенствованию налогового законодательства в марте т. г. Соответствующие материалы были направлены в ФНС России.

Введение данного института позволит повысить прозрачность правоприменения законодательства РФ о налогах и сборах, существенно улучшит восприятия инвесторами делового климата, сократит временные затраты на налоговое администрирование.

Кроме того, введение данной процедуры позволит существенно сократить количество судебных споров между налоговыми органами и налогоплательщиками, налоговые проверки и иные мероприятия налогового контроля будут проводиться быстрее.

На первоначальном этапе предоставить такую возможность следует лишь ограниченному кругу лиц, например крупнейшим налогоплательщикам, установить для них дополнительные условия (отсутствие задолженности по налогам и сборам, установить цenz по годовому обороту и др.). Это позволит «обкатать» процедуру на крупных компаниях, взаимодействие которых с налоговыми органами зачастую более плотное, чем у «обычных» налогоплательщиков. Такой первоначальный этап позволит выявить сложности в реализации и позволит сделать своего рода «работу над ошибками» перед тем как опустить планку доступности для более мелких компаний. Но распространить такой вид налогового администрирования абсолютно на всех налогоплательщиков вряд ли удастся, поскольку налоговые органы вряд ли смогут справиться с такими объемами информации.

Процедура предварительного налогового разъяснения будет в первую очередь актуальна для контролируемых сделок в рамках трансфертного ценообразования, поскольку они вызывают большое количество споров и по ним зачастую правприменительная практика значительно разнится. Кроме того можно говорить не только о конкретной сделке, а даже о группе однородных сделок или взаимосвязанных сделок. Это особенно актуально по той причине, что крупные компании часто совершают одни и те же операции с различными контрагентами и в сделке меняется только предмет, тогда как условия договора, порядок расчетов, сроки поставки и др. остается неизменным. В этом случае целесообразно согласовать саму операцию и применять ее по аналогии со всеми контрагентами. Еще один важный аспект касается сложных многосторонних контрактов, которые длятся в течение нескольких лет и требуют детальной проработки. Это две совершенно разных ситуации, которые можно решить в рамках данной процедуры.

В данном случае конечно нельзя обойтись без ограничения по сумме сделки (группы сделок), чтобы оградить фискальные органы от незначительной мелочевки. Вполне разумным было бы установить границу в 10 миллионов по одной сделке и 20 миллионов по группе сделок, это позволило бы сконцентрироваться на наиболее крупных и значимых из них.



Предварительное налоговое разъяснение должно быть обличено в определенную форму («налоговое разъяснение», «налоговое предписание», «мотивированное мнение» и др.), которое выдается налоговым органом налогоплательщику на основании запроса последнего. То есть налогоплательщик обращается в налоговый орган, предоставляет всю информацию по сделке (контракт, со всеми допсоглашениями, информацию о контрагентах и др.), а на выходе получает разъяснение, каким образом и в каком размере, по мнению налогового органа, налогоплательщик должен будет уплатить налог. Для этого налоговым органам вполне должно хватить трех месяцев. Если налогоплательщик соглашается с представленным порядком налогообложения и выполняет все его условия, то он освобождается от доначислений и ответственности при возникновении спора.

Данный вид налогового администрирования вполне применим и к сделкам, которые уже действуют. Если контракт заключен, например, на пять лет, но прошел всего год или два, то налоговые органы могут дать свое заключение и в данном случае. Ведь суть налогового разъяснения заключается в том, что оно выдается на будущие операции. Главное, чтобы контракт соответствовал заложенным в законодательство критериям. В данном случае необходимо понимать, что подать заявление о предоставлении соответствующего разъяснения можно будет лишь по тем сделкам, которые не являются предметом выездной налоговой проверки или предметом налогового спора, рассматриваемого в суде.

Конечно предварительное налоговое разъяснение должно выдаваться исключительно налоговыми органами, только они могут полноценно оценить хозяйственную операцию налогоплательщика с точки зрения фискального органа и дать на нее свое заключение. Налогоплательщик еще до заключения контракта сможет оценить налоговую нагрузку, ее размер, порядок и сроки уплаты налогов, все это будет согласовано налоговым органом, останется только выполнить все согласованные этапы по такой, своего рода, сделке с налоговиками.

Определенно, предварительное налоговое разъяснение подпадает под понятие государственной услуги и целесообразно установить за нее определенную плату в виде госпошлины. Цена такой услуги должна определяться в процентном соотношении относительно цены сделки по аналогии с госпошлиной за рассмотрение дел в суде. Но здесь важно не перегнуть палку, чтобы налогоплательщик был заинтересован в данной процедуре, слишком высокая цена, однозначно, отпугнет потенциальных пользователей такого вида налогового администрирования.

## **Реализация положений Дорожной карты «Совершенствование налогового администрирования» в проекте федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации, направленных на совершенствование налогового администрирования»**

Проект федерального закона, разработанный Минфином России, направлен на сокращение временных и материальных затрат, связанных с подготовкой и представлением налоговой отчетности в случае несвоевременного вступления в силу нормативного правового акта, предусматривающего внесение изменений в формы (форматы) налоговых деклараций, сокращение времени на представление налоговой отчетности за счет перехода налогоплательщиков на электронный порядок представления.

Проект был предметом обсуждения на одном из заседаний Рабочей группы по совершенствованию налогового администрирования, созданной при Экспертном совете ТПП РФ по совершенствованию налогового законодательства. В результате были выработаны следующие предложения по доработке проекта:

1. Вступление в силу нормативных актов, определяющих порядок (механизм) применения налоговых льгот

При анализе первоначального варианта текста законопроекта мы отметили, что предлагаемая редакция изменений, вносимых в п.5 ст.5 НК РФ, и регулирующих порядок вступления в силу нормативных правовых актов, предусматривающих порядок (механизм) применения льгот по налогам и сборам, во-первых, является недостаточно определенной, во-вторых, приведет к ухудшению положения налогоплательщиков в части возможности применения налоговых льгот в период до момента принятия и опубликования нормативных актов, устанавливающих порядок (механизм) применения льгот.

Мы полагаем, что при принятии закона в данной редакции может получить распространение ситуация, при которой нормы о введении налоговых льгот будут являться фактически неработающими в период до момента принятия и официального опубликования нормативных актов, определяющих условия применения соответствующих льгот.

Однако на настоящий момент данное замечание фактически утратило свою актуальность, т.к. в последней редакции текста законопроекта, датируемой 3 сентября 2014 года, изменения, вносимые в ст.5 НК РФ, изложены в другой редакции:

«Нормативные правовые акты, издаваемые в соответствии с законодательством о налогах и сборах в части положений, обеспечивающих использование льгот по налогам и сборам, имеют обратную силу и применяются к правоотношениям, к которым актами законодательства о налогах и сборах предусмотрено применение таких льгот».

Полагаем, что данное изменение носит безусловно позитивный характер и устранил препятствия к применению налоговых льгот, которые связаны с длительной разработкой и принятием подзаконных актов, без которых применение льгот является невозможным.

## 2. Ознакомление с материалами налоговой проверки

Подпунктом б) пункта 8 статьи 1 законопроекта предусмотрено исключение из п.2 ст.101 НК РФ правила о том, что в случае подачи лицом, в отношении которого проводилась налоговая проверка, заявления об ознакомлении с материалами дела налоговый орган обязан ознакомить такое лицо (его представителя) с материалами налоговой проверки и материалами дополнительных мероприятий налогового контроля не позднее двух дней до дня рассмотрения материалов налоговой проверки.

При этом ст.101 НК РФ дополнена п.6<sup>1</sup>, в соответствии с которым проверяемому лицу должна быть вручена справка о проведенных мероприятиях дополнительного контроля с приложением, материалов, полученных в результате проведения дополнительных мероприятий налогового контроля. В отношении материалов, полученных не в ходе дополнительных мероприятий, а в ходе основной проверки, никаких изменений или дополнений в НК РФ вносить не предполагается.

Пунктом 3.1 статьи 100 НК РФ предусмотрено, что к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки.

Вместе с тем, на практике зачастую налоговые органы прилагают к акту налоговой проверки далеко не все материалы налогового контроля, в том числе обосновывающие позицию налогового органа. Зачастую данные документы представляются налоговым органом только в суд в случае возникновения спора по результатам проверки.

Таким образом, исключение из ст.101 НК РФ положения о праве налогоплательщика ознакомиться с материалами налоговой проверки до их рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, на наш взгляд, нецелесообразно, поскольку указанная норма направлена на обеспечение прав налогоплательщиков в тех случаях, когда последние не вручаются все материалы налоговой проверки вместе с актом (или справкой о дополнительных мероприятиях).

## 3. Исчисление сроков на вынесение решения по результатам налоговой проверки с учетом проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

В настоящий момент существует неопределенность в отношении вынесения решения о привлечении к ответственности либо об отказе в привлечении к налоговой ответственности по результатам налоговой проверки, в случае, если налоговым органом проводятся дополнительные мероприятия налогового контроля. Данная неопределенность связана с тем, что положениями НК РФ не урегулированы порядок и сроки ознакомления проверяемого лица с результатами дополнительных мероприятий, представления возражений проверяемым лицом по данным материалам и последующего рассмотрения материалов проверки с учетом результатов дополнительных мероприятий.

Рассматриваемый законопроект содержит положения, направленные на устранение существующих пробелов. Так, предлагается внести в ст.101 НК РФ пункт 6.1., который устанавливает порядок и сроки оформления результатов доп.мероприятий, ознакомления с ними проверяемого лица, представления возражений проверяемым лицом. Однако представляется, что предлагаемые изменения не снимают вопрос о сроке вынесения решения по результатам проведения дополнительных мероприятий.

Срок вынесения решения установлен пунктом 1 статьи 101 НК РФ. В соответствии с ним решение должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 статьи 100 НК РФ. Срок, установленный пунктом 6 статьи 100 НК РФ, - 30 дней со дня получения акта проверки. Очевидно, что к моменту завершения дополнительных мероприятий данный срок уже является истекшим. Таким образом, получается, что для вынесения решения с учетом проведения дополнительных мероприятий налогового контроля срок фактически не установлен.

При этом в пункт 1 статьи 100 НК РФ предполагается внести дополнение, согласно которому «Исчисление указанных сроков продлевается с учетом сроков проведения мероприятий, предусмотренных пунктом 6.1 настоящей статьи, по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля».

Формулировка «продлевается с учетом» представляется не вполне определенной и не дает четкого ответа на вопрос о том, каков предельный срок такого продления.

Пункт 6.1 предусматривает составление и вручение проверяемому лицу справки по результатам дополнительных мероприятий (5 дней), представление налогоплательщиком возражений (10 дней).

Непонятно, должно ли решение быть вынесено налоговым органом немедленно после истечения срока на представление возражений? Очевидно, что у налогового органа должно быть время на ознакомление с возражениями налогоплательщика и рассмотрение содержащихся в них доводов и приложенных к ним документов.

Представляется, что нормы о порядке и сроках проведения процедур по результатам мероприятий налогового контроля требуют дополнительного совершенствования с тем, чтобы не оставалось вопросов относительно предельного срока на вынесение решения после проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

#### 4. Предоставление документов налоговому органу в электронной форме

Многие налогоплательщики, в первую очередь, крупнейшие, вынужденные в ходе налоговых проверок представлять налоговому органу большой объем документов и тратить значительное время и ресурсы на их сбор, копирование, заверение, сшивку, доставку налоговому органу, заинтересованы в обеспечении возможности предоставления документов налоговому органу в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

Законопроект предусматривает изложение абзаца первого пункта 2 статьи 93 НК РФ в следующей редакции:

«Истребуемые документы, а также документы, представляемые самостоятельно проверяемым лицом, могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, по почте заказным письмом или в электронной форме по установленным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, форматам по телекоммуникационным каналам связи или на ином электронном носителе информации».

Таким образом, согласно данному законопроекту, в электронном виде могут быть представлены только те документы, для которых установлен соответствующий формат. Известно, что в настоящее время практически ни для каких документов, истребуемых налоговыми органами в ходе налоговых проверок, форматы не установлены, что исключает практическую возможность их предоставления в электронном виде. Более того, очевидно, что с учетом огромного разнообразия документов, которые могут служить подтверждением правильности исчисления налогов, установить формат для каждого из них вряд ли представляется возможным. Представляется, что целесообразно установить общие требования к порядку предоставления документов в электронной форме, возможно, по аналогии с подачей документов в электронной форме в арбитражные суды (объем файла, расширение, разрешение и т.п.), и не ограничивать возможность предоставления документов соответствием установленным форматам.

## **5. Меры по противодействию уклонению от уплаты налогов. Офшоры. Контролируемые иностранные компании**

### **Российская деофшоризация и БЕПС<sup>1</sup>**

2014 год стал для российских налоговых специалистов годом, неожиданно проведенным в бурных дискуссиях о деофшоризации отечественной экономики. Настоящая статья представляет попытку рассмотреть содержание налоговой составляющей деофшоризации и соотношения этого процесса с международным проектом по противодействию снижению базы и перенесению доходов (BEPS или СБПД).

Причин офшоризации российского бизнеса несколько, в том числе:

- низкий уровень развития российского рынка капитала и его интеграции с развитыми рынками,
- незащищенность прав собственности в сравнении со многими развитыми юрисдикциями,
- желание получить существенную налоговую экономию которая будет недостижима без использования офшорных структур, причем совсем необязательно это касается экономии на российских налогах, тд.

Последние 25 лет офшорные юрисдикции предлагали к использованию огромное количество предложений по созданию компаний, их обслуживанию, особое внимание обращая на конфиденциальность информации о деятельности таких компаний. В условиях, когда специальные меры против сделок с офшорами российским государством практически не устанавливались, отечественные и зарубежные предприниматели часто выбирали структуры с офшорным элементом, количество которых из года в год устойчиво росло. Параллельно появилось и развивалось в серьезное направление самостоятельного бизнеса обслуживание офшорных сделок с российским элементом (от создания компаний и предоставления услуг по их управлению до самых экзотических вариантов банковского обслуживания). Маркетинговая деятельность этого направления бизнеса способствовала постоянному вовлечению в офшоризацию российского предпринимательства новых отечественных компаний и граждан.

---

<sup>1</sup>Мачехин В.А. руководитель российской налоговой практики компании Линклейтерз, доцент кафедры финансового права Московского юридического университета им. О.Е.Кутафина (МГЮА), научный секретарь российского отделения Международной налоговой ассоциации (Рос-ИФА), к.э.н. Милоголов Н.С., научный сотрудник Центра налоговой политики НИФИ Минфина России.

Неудивительно, что в определенный момент российское государство озаботилось проблемами, которые у него возникают при офшоризации экономики и системно отреагировало, предложив целый ряд инициатив в области экономики. Первые такие действия последовали в 2013 году, но наиболее драматические инструменты были предложены в 2014 году.

## BEPS

В то же время, различные зарубежные страны начали признавать проблему размывания налоговой базы по налогу на прибыль, перенесения доходов международных бизнес структур в низконалоговые юрисдикции. В широком смысле проблема связана с совокупностью схем налогового планирования, используемого мультинациональными корпорациями для искусственного вывода налогооблагаемой прибыли из-под налогообложения в тех странах, где эта прибыль была фактически получена. Данное явление выражается в низких эффективных ставках мультинациональных компаний (МНК) по налогу на прибыль, в большом объеме прямых иностранных инвестиций в крупнейшие экономики из низконалоговых офшорных юрисдикций с использованием целевых компаний<sup>2</sup>.

МНК, например IKEA, AMAZON, Google, Apple, Норникель, Русал, многие из которых ведут деятельность в России, используют все возможные легальные способы минимизации налогов с целью снижения издержек, повышения рыночной капитализации, развития бизнеса<sup>3</sup>.

Современная минимизация налогов включает в себя, прежде всего, использование правил и принципов международного налогообложения с целью двойного не обложения налогом и снижения налогового бремени, часто с использованием льготных режимов налогообложения и при этом офшорных юрисдикций.

Налоговая минимизация тесно связана с проблемой СБПД, которая существует благодаря следующим аспектам современной международной бизнес деятельности:

- современные технологии коммуникации приводят к возможности осуществлять бизнес-деятельность, а следовательно, и получать прибыль, без физического присутствия (с незначительным присутствием) в стране, в которой реализуются товары, работы, услуги;

---

<sup>2</sup>Целевая компания – перевод англоязычного термина Special Purpose Entity.

<sup>3</sup>Стенограмма парламентских слушаний на тему «Применение субъектами экономической деятельности трансфертного ценообразования и использование офшорных компаний с целью уклонения от уплаты налоговых, неналоговых и таможенных платежей» 21 ноября 2013 года

- глобализация экономики, удлинение цепи создания стоимости и повышение роли нематериальных активов в процессе добавления стоимости продукта приводят к росту сложности исчисления налога на прибыль в связи с высокой мобильностью нематериальных активов и возможностью моментального перемещения этих активов между странами;
- международные принципы налогообложения, основанные на существовании налоговых юрисдикций и двусторонних договоров, не соответствуют современным экономическим реалиям;
- существование такого явления, как налоговая конкуренция приводит к появлению льготных налоговых режимов<sup>4</sup>.

Основой для проблем, связанных с существующими возможностями международного налогового планирования являются:

1) налоговые правила, позволяющие снижать базу и переносить доходы по налогу на прибыль через: открытие филиала компании в иностранной низконалоговой юрисдикции, гибриды, гибридные финансовые инструменты, кондуитные компании, деривативы;

2) трансфертное ценообразование, основанное на принципе «вытянутой руки» стимулирующее перенесение функций/рисков/активов в низконалоговые страны с целью СБПД. Одна из основных предпосылок принципа вытянутой руки заключается в том, что чем обширнее функции/активы/риски одной из сторон сделки, тем выше будет предполагаемое вознаграждение. Данная предпосылка создает стимулы к перенесению активов/рисков/функций в низконалоговые страны с целью снижения налоговой базы. Особенно сложной проблемой является проверка налоговыми органами экономического смысла переноса рисков и нематериальных активов;

3) налоговые правила в отношении финансирования с помощью собственного капитала и кредитования, стимулирующие МНК к долговому финансированию с целью СБПД;

4) недостатки существующих правил по борьбе с уходом от налогообложения, которые спроектированы таким образом, что многие компании могут уклониться от них<sup>5</sup>.

В связи с наличием данной проблемы в рамках ОЭСР в сотрудничестве с органами власти стран-участников данной организации и других стран реализует ряд проектов. В Российской Федерации в последнее время в прессе и в высказываниях представителей органов государ-

---

<sup>4</sup>Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD. 2013

<sup>5</sup>Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD. 2013



ственной власти фигурирует идея деофшоризации экономики России. Министерством Финансов РФ, ФНС, Минэкономразвития, Росфинмониторингом и прочими заинтересованными министерствами и ведомствами ведется активная работа по развитию налогового законодательства России, а также по разработке мер по деофшоризации экономики России. Кроме того, Россия участвует в ряде международных проектов, проводимых ОЭСР, имеющих отношение к решению данных проблем. Таким образом, с целью решения проблемы СБПД в России:

1) проводится плановая работа ФНС и Минфина России по ряду направлений развития налогового законодательства и практики налогообложения;

2) планируется проведение дополнительной работы в рамках участия России в проекте ОЭСР по СБПД

3) проводится плановая работа, связанная с участием России в других проектах ОЭСР

4) проводится дополнительная работа в заинтересованных министерствах и ведомствах в связи с заявлением Президента о необходимости разработки мер по деофшоризации экономики России

5) внутри ряда крупных холдингов, контролируемых из России, проводится работа по разработке планов по выходу предприятий группы из офшоров.

К плановой работе Минфина России по совершенствованию налогообложения международной экономической деятельности налогом на прибыль и имеющей отношение к деофшоризации экономики относятся работа по следующим направлениям:

**введение новых понятий/институтов**

1) введение института резидентства компаний;

2) введение в законодательство правил о контролируемой иностранной компании;

3) введение в законодательство понятия – бенефициарный собственник;

**совершенствование действующих правил**

1) совершенствование правил о «недостаточной капитализации» ст.269 НК РФ

2) совершенствование законодательства в сфере налогообложения процентов и дивидендов, получаемых от иностранной организации;

3) совершенствование законодательства по трансфертному ценообразованию;

4) закрепление в Налоговом кодексе РФ принципа сквозного налогообложения;

К плановой работе ФНС, имеющей отношение к деофшоризации, можно отнести:

1) присоединение РФ к конвенции ОЭСР о взаимной помощи в сборе налогов (спонтанный обмен информацией, проведение международных налоговых проверок);

2) работа в рамках международного Форума по транспарентности и прозрачности и обмену налоговой информацией;

3) совершенствование практики работы с трансфертным ценообразованием.

Кроме того, ряд министерств и ведомств занимаются разработкой мер по деофшоризации. В частности, предлагались следующие меры:

1) введение запрета на предоставление использующим оффшорные компании структурам любых форм господдержки;

2) введение запрета на заключение с ними госконтрактов с использующими оффшорные компании структурами;

3) подготовка законопроекта, обязывающего компании раскрывать информации о собственниках при их участии в госзакупках;

4) составление реестра российских бенефициарных собственников.

Российская Федерация на настоящий момент участвует в трех проектах ОЭСР, имеющих отношение к деофшоризации.

1) Сотрудничество в области налогового администрирования. Цель проекта – наладить механизм международного содействия в области налогового администрирования: спонтанный обмен информацией; проведение международных налоговых проверок. В рамках данного проекта Россия в настоящее время подготовила к ратификации Конвенцию ОЭСР о взаимной помощи в сборе налогов

2) Сотрудничество в рамках международного Форума по транспарентности и обмену налоговой информацией.

3) Проект по борьбе с проблемой СБПД. В этом проекте участвуют страны ОЭСР и наравне с ними страны большой двадцатки. В рамках этого проекта в июле 2013 года ОЭСР был составлен план действий по 15 направлениям, утверждены сроки (2014 и 2015 год) и основные задачи. ОЭСР регулярно будет выпускать документы для общественных консультаций. Одна из самых важных целей данного проекта – подготовка многостороннего международного соглашения.

План действий включает в себя работу по следующим направлениям.

1) Ответ на вызовы цифровой экономики

**Установление международной согласованности в области налогообложения налогом на прибыль**

2) Нейтрализация эффектов несоответствия в регулировании гибридов

3) Усовершенствование правил «контролируемой иностранной компании»

4) Ограничение размывания базы через предоставление вычетов по выплаченным процентам и через другие финансовые платежи

5) Эффективное противодействие вредоносным налоговым практикам, принимая в расчет транспарентность и существенность

#### **Восстановление всех эффектов и преимуществ международных стандартов**

6) Предотвращение злоупотреблений договорами

7) Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства

8) Обеспечение соответствия результатов действия правил о трансфертном ценообразовании с реальным процессом создания стоимости в отношении Нематериальных Активов

9) Обеспечение соответствия результатов действия правил о трансфертном ценообразовании с реальным процессом создания стоимости в отношении Рисков и капитала

10) Обеспечение соответствия результатов действия правил о трансфертном ценообразовании с реальным процессом создания стоимости в отношении прочих высокорисковых сделок

#### **Обеспечение прозрачности и одновременное продвижение предсказуемости и уверенности**

11) Установление методологий сбора и анализа данных по СБПД и действий по предотвращению СБПД

12) Установление требований в отношении налогоплательщиков по раскрытию их действий по агрессивному налоговому планированию

13) Переэкзаменация документации в отношении трансфертного ценообразования

14) Совершенствование механизмов разрешения споров

15) Развитие многостороннего инструмента сотрудничества

В связи с этим актуальной задачей становится разработка плана действий или дорожной карты для России, целью которой является определение порядка и приоритетности действий в рамках работы над решением проблемы снижения базы и перенесения доходов.

#### **BEPS и деофшоризация: вопросы соотношения**

Указанная выше внешняя схожесть некоторых процессов, составляющих BEPS и российскую деофшоризацию, может казаться естественной и свидетельствующей об органическом единстве данных процессов. Однако при более подробном рассмотрении этих двух явления появляются определенные сомнения.

## Бюджетное положение

Несмотря на то, что сейчас принято признавать, что мировая экономика в целом переживает тяжелые времена, что сопровождается бюджетным кризисом, острота такого кризиса у разных стран различная. Хронический бюджетный дефицит, бурный рост государственного долга стал атрибутом многих развитых экономик, в которых сложилась ситуация, когда потребности в дополнительных государственных расходах пришли в противоречие с невозможностью дальнейшего повышения налогового бремени. Налогоплательщики в таких странах не просто не готовы платить больше налогов, они задают вопросы, почему есть компании, которые совершенно открыто демонстрируют свои низкие эффективные ставки налогов на прибыль при достаточно динамично развивающемся бизнесе. Такие вопросы привели к целому ряду публичных слушаний, которые выявили тот факт, что существуют крупные компании, которые не скрывают деталей своей деятельности, объясняющих невысокое налоговое бремя, которое является результатом продуманного использования возможностей международного налогового планирования. Обсуждение таких ситуаций на самых различных уровнях привело к тому, что на уровне развитых стран была сформулирована позиция о том, что неуплата или небольшая уплата налогов не была заложена в идею заключения международного сотрудничества по избежанию двойного налогообложения. То, что избежание двойного налогообложения не должно приводить к двойному неналогообложению, высказывалось и ранее, в том числе и в документах ОЭСР, однако в 2013 году это соображение фактически было признано одним из принципов международного налогообложения. Что в свою очередь, и создало условия для появления BEPS, как инструмента, который направлен на изменения действующих правил международного налогообложения с целью получения налоговых доходов в тех ситуациях, когда они не уплачиваются в нарушение целей международного налогового сотрудничества.

В России деофшоризация началась при бюджетной ситуации, которая внешне была намного лучше ситуаций в большинстве развитых стран, при относительно низких налоговых ставках, в условиях наличия целого ряда правил, недостижимых для налогоплательщиков в других странах (например, срок налоговой проверки – 3 последние налоговые года или условия привлечения к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений). Сегоднешние дискуссии относительно налоговых предположений государственных органов свидетельствуют о том, что однозначного понимания невозможности повышения действующих налогов или введения новых налогов нет. Но в этих условиях государ-

ство решило обратиться к новому и неиспробованному пути деофшоризации. Возможно, одно из объяснений этому выбору государства – заявленное ранее обещание не повышать налоговое бремя до 2018 г.

## Организация работы

Реализация планов BEPS и инициатив деофшоризации внешне представляется схожими процессами, требующими создание новых инструментов в определенной правовой форме, появление которых объективно требует серьезного и внимательного изменения существующего режима налогообложения. Вместе с тем, можно отметить, что ОЭСР относится к проекту BEPS со свойственной Налоговому комитету этой организации основательностью. Созданы рабочие группы, есть План Действий, определена очередность подготовки материалов, проведена предварительная экспертиза состояния проблем. Опыт предыдущей работы Налогового комитета ОЭСР по созданию и развитию таких документов, как Комментариев к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения, Руководства по трансфертному ценообразованию и других актов, вселяет определенную уверенность в уровне подготовки финальных предложений и документов.

Если мы обратимся к российским процедурам, сопутствующим, например, подготовки Законопроекта о КИК, то приходится констатировать, что данный процесс организован не самым эффективным образом, по поводу чего представители бизнеса и науки уже неоднократно высказывались. Несмотря на то, что идея с налогообложением КИК была заявлена уже много лет назад, фискальные органы оказались не готовы в начале 2014 года предложить согласованную и понятную концепцию КИК. История развития законопроекта КИК скорее демонстрирует, что такая концепция непосредственно создается при общественном обсуждении данного нового инструмента. Драматические повороты в сторону ужесточения предлагаемых правил, а затем – в сторону их резкого смягчения на фоне малоприемлемого уровня юридической техники неминуемо ведут к неэффективности усилий по внедрению данного нового инструмента и не способствуют повышению уровня доверия к государственной налоговой политике.

## Цели

Если цели BEPS в целом понятны, то с целями отечественной деофшоризации дело обстоит не так просто. Конечно, не так просто оценить данный новый инструмент, с точки зрения его содержания, но государство вполне могло бы ориентировать общество на то, зачем кон-

кретные меры предлагаются. Больше всего вопросов возникает относительно инициатив КИК. Зачем данный инструмент в РФ вводить сейчас? Ответ на этот вопрос найти не так просто. В качестве одного из вариантов иногда представители государства называют гармонизацию с другими налоговыми системами. Но гармонизация - это скорее не цель, а средство. Если Россия гармонизирует свою налоговую политику с другими странами, то это может быть, очень правильное направление, но надо понимать, что это дает стране. Высказывается и позиция, что правила КИК являются адекватной реакцией на уклонение от уплаты налогов. Если это так, то было бы логичным сначала рассмотреть вопрос о том, что конкретно делается налогоплательщиками недолжным образом. В настоящее время на вопрос о том, почему государство фактически стимулирует перевод бизнеса из офшоров в развитые юрисдикции с уплатой налога за пределами России, сложно найти ответ. Нельзя не отметить, как положительный момент в деятельности государственных органов, когда они прислушиваются к коллективной и индивидуальной реакции бизнеса на законопроект о КИК, но это само по себе не снимает необходимости сделать продвижение инициатив КИК более понятной с точки зрения государственных интересов.

## Ожидаемые результаты

Несмотря на то, что инициативы КИК, как правило, большинством не рассматриваются в качестве фискальных мер, то есть они не приводят к существенному и устойчивому повышению налоговых платежей в бюджет, наверняка бюджет получит дополнительные доходы. Вместе с тем, очевидно, что бюджет может понести и расходы, прежде всего за счет снижения налоговой базы. Появляющиеся сведения о переносе бизнеса из России в сопредельные страны, реализация возможностей, предоставляемых отечественными правилами налогового резидентства физических лиц, некоторые другие факторы, по нашему мнению, вполне могут оказаться весьма существенными результатами, снижающими бюджетные выгоды от деофшоризации и, в частности от введения КИК. Идея реализации планов международных групп на основе холдинговой компании в России практически становится непривлекательной, так как в России логичнее иметь не международный холдинг, а российское подразделение международного холдинга. За этой весьма простой логикой у российских холдингов иногда возникает желание переструктурироваться в зарубежный холдинг по вполне очевидным налоговым соображениям. Таким образом, реализация планов по деофшоризации косвенным своим эффектом может иметь и дополнительную офшоризацию!

Проведенное авторами обращение к тематике BEPS и российской деофшоризации свидетельствует о необходимости подробного и глубокого исследования этих явлений с целью выработки рекомендаций для реализации в России. При этом, на взгляд авторов, необходимо особое внимание уделять национальным интересам страны и оценивать реальные последствия внедрения новых налоговых институтов в стране. Положительную реакцию государства (прежде всего Правительства и Министерства Финансов) на предложения бизнеса необходимо реализовать в более современных и эффективных формах, в том числе с учетом опыта ОЭСР по организации обсуждения важных налоговых документов.

## **Контролируемые иностранные компании**

В 2014 году проходило обсуждение проекта федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и повышения эффективности налогового администрирования иностранных организаций)». ТПП РФ и бизнес принимали участие на разных стадиях работы над проектом. Проект, разработанный Минфином России, часто менялся. Бизнес неоднократно направлял свои замечания по «доработанным» вариантам документа.

Появление законопроекта является одним из этапов по деофшоризации российской экономики, а его модификация вызвана достаточно бурным обсуждением планируемых нововведений в бизнес сообществе.

Основной целью законопроекта является введение в часть первую НК РФ новой главы «Контролируемые иностранные компании и контролируемые лица». Правила данной главы будут допускать налогообложение нераспределенной прибыли иностранных компаний или структур на уровне их контролирующих лиц в РФ.

В итоге законопроект № 630365-6 был внесен в Госдуму не Правительством РФ, а депутатами, и предусматривает следующие основные «развилки».

### **1. Какие организации (структуры) будут признаваться КИК?**

КИК признается любая организация либо структура (без образования юридического лица, например, траст, фонд, партнерство), не являющаяся налоговым резидентом РФ и контролируемая организациями и (или) физическими лицами – налоговыми резидентами РФ.

Из числа КИК прямо исключены:

- некоммерческие организации, не распределяющие полученную прибыль;

- компании из государств-членов Евразийского экономического союза;
- компании, зарегистрированные в государстве, обмениваемом информацией, при эффективной ставке налогообложения более 15%;
- структуры без образования юридического лица (фонды, трасты) до того момента, пока у таких структур отсутствует возможность распределения прибыли между ее участниками или бенефициарами;
- банки или страховые организации, если они действуют в государстве, которое обеспечивает обмен информацией с РФ;
- компании, участвующие в проектах в соответствии с соглашениями о разделе продукции, концессионными соглашениями или иными соглашениями с правительством иностранного государства;
- эмитенты еврооблигаций, если доля процентного дохода от данных облигаций, составляет не менее 90% в сумме всех доходов.

Стоит отметить, что по сравнению с предыдущей версией из списка исключены иностранные публичные компании.

## **2. Критерии контроля**

Организация или физическое лицо – резиденты РФ считаются контролирующими, если самостоятельно или совместно с взаимозависимыми лицами осуществляют контроль над КИК в своих интересах.

Контролирующими лицами организации признаются, в частности:

- лицо, доля прямого и (или) косвенного участия которого совместно с взаимозависимыми лицами составляет более 25%;
- лицо, доля прямого и (или) косвенного участия которого совместно с взаимозависимыми лицами составляет более 10%, если доли российских резидентов в КИК в совокупности превышают 50%.

В переходный период до 2017 года порог участия для обоих случаев составит «более 50%».

Контролирующими лицами структуры (без образования юридического лица) являются лица, которые могут оказывать влияние на решения, принимаемые лицом, управляющим активами структуры, в отношении распределения прибыли между ее участниками или бенефициарами (в данном случае каких-либо пороговых значений не установлено).

Стоит отметить, что при определении доли участия в организации (структуре) предлагается не учитывать участие в ней, осуществленное через прямое или косвенное участие в иностранной публичной компании, а также участие, реализованное через владение ценными бумагами по договорам РЕПО и договорам займа ценными бумагами.

Признание управляющей компании (или управляющего – физического лица) иностранного инвестиционного фонда налоговым резидентом РФ само по себе не приводит к автоматическому признанию инвестиционного фонда КИК, для которой контролирующим лицом является управляющая компаний (управляющий).



### **3. Расчет прибыли КИК для целей ее налогообложения в РФ**

Прибылью КИК является прибыль этой иностранной компании, уменьшенная на величину выплаченных этой компанией дивидендов.

Такая прибыль будет приравниваться к прибыли, фактически полученной контролирующим лицом, и будет облагаться налогом на прибыль/НДФЛ в России, если размер прибыли КИК в 2015 году составит 50 млн. руб. (в 2016 году – 30 млн. руб., с 2017 года – будет превышать 10 млн. руб.).

Для целей определения прибыли КИК предусматривается деление доходов КИК на активные и пассивные, налоговая база по которым определяется отдельно.

Вычеты (для физических лиц), расходы (убытки) по прочей деятельности (для юридических лиц) не уменьшают налоговую базу контролирующего лица в виде прибыли КИК.

Ставка налога на прибыль составит 20%, НДФЛ – 13%.

При этом предусмотрено, что размер нераспределенной прибыли КИК должен быть документально подтвержден налогоплательщиком (налоговой отчетностью КИК, финансовой отчетностью и аудиторским заключением (если применимо) или иными документами, если финансовая отчетность не составляется).

Итоговая сумма исчисленного в РФ налога с прибыли КИК уменьшается на величину налога, уплаченного в отношении этой прибыли в иностранном государстве или в РФ, а также налога, уплаченного постоянным представительством КИК в РФ.

### **4. Уведомление об участии и участниках**

Законопроект вводит новые правила уведомления налогоплательщиками о своем участии в иностранных и российских организациях и иностранных структурах.

Так, все налогоплательщики будут обязаны сообщать о своем участии:

- в иностранных организациях (если доля участия превышает 10%);
- в иностранных структурах без образования юридического лица (например, являются учредителями структуры или имеют право на доход такой структуры);
- в КИК.

Помимо этого у налогоплательщиков - организаций и ПБОЮЛ остается обязанность сообщать обо всех случаях участия в российских организациях (за исключением хозяйственных товариществ и ООО), если доля прямого участия превышает 10%.

На иностранные организации и иностранные структуры, имеющие имущество, подлежащее обложению налогом на имущество в РФ, также предлагается возложить обязанность сообщать о своих участниках (в случае структуры – об учредителях, бенефициарах и управляющих) в налоговые органы по месту нахождения данного имущества.

## **5. Ответственность**

Законопроектом предполагается введение положений об ответственности за несоблюдение вышеуказанных новых положений НК РФ:

- За неуплату контролирующим лицом налога с прибыли (доли прибыли) КИК - штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 100 тыс. руб. (за налоговые периоды 2015-2017 гг. штрафы применяться не будут);
- За непредставление финансовой отчетности или аудиторского заключения при подаче декларации с учетом прибыли КИК - штраф в размере 100 тыс. руб.;
- За непредставление уведомления о КИК – 100 тыс. руб. в отношении каждой компании;
- За непредставление уведомления об участии в иностранных организациях (структурах) – штраф в размере 50 тыс. руб.
- За непредставление иностранной организацией (структурой), имеющей имущество в РФ, сведений об участниках (бенефициарах) – штраф в размере 100% от суммы налога, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества (пропорционально доле участия лица, информация о котором не представлена).

Помимо вышеуказанных изменений Законопроект предусматривает несколько иных важных изменений в налоговое законодательство.

## **6. Критерии налогового резидентства организаций в РФ**

Законопроект вводит понятие «налогового резидента РФ» в отношении юридических лиц.

Иностранные организации будут признаваться налоговыми резидентами РФ в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения или в связи с осуществлением фактического управления такими организациями в РФ (если иное не предусмотрено международным договором).

Россия может признаваться местом фактического управления с учетом следующих трех ключевых критериев:

- заседания руководящего органа организации преимущественно проводятся в РФ;
- руководящее управление организацией преимущественно осуществляется из РФ;
- главные (руководящие) должностные лица организации преимущественно осуществляют свою деятельность в отношении этой организации в РФ.

Законопроект предусматривает случаи, когда статус резидента РФ может быть присвоен иностранной компании только в добровольном порядке, а также дополнительные критерии определения статуса для тех случаев, когда вышеуказанные условия выполняются сразу в отношении нескольких стран.

В том случае, если иностранная организация самостоятельно признала себя налоговым резидентом РФ, то такая организация не признается КИК.

#### **7. Концепция «фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода»**

Законопроект определяет понятие фактического получателя дохода как лица, которое обладает правом самостоятельно распоряжаться таким доходом и определять его дальнейшую экономическую судьбу (в частности, не выполняет в отношении доходов посреднические функции).

При этом предусматривается, что если нерезидент сам не признает себя бенефициарным собственником дохода, то право на применение пониженной ставки налога или освобождения по международному соглашению переходит к конечному бенефициару при условии, что он является резидентом государства, с которым РФ заключено соответствующее соглашение. Если конечным бенефициаром является российская организация, она сохраняет право на применение ставки 0% в отношении дивидендов при соблюдении ряда дополнительных условий, если конечным бенефициаром выступает физическое лицо – резидент РФ, то оно имеет право на применение ставки 9%.

#### **8. Налогообложение доходов от продажи акций, косвенно представленных недвижимостью в РФ**

Законопроект предлагает облагать налогом у источника в РФ доходы иностранных организаций от продажи обращающихся акций (долей) организаций, более 50% активов которых не только прямо, но и косвенно состоит из недвижимого имущества в РФ, а также производных финансовых инструментов. При этом конкретного механизма взимания налога в случае косвенной реализации не предусматривается.

Законопроект устанавливает дополнительные исключения из данного правила:

- для доходов, полученных от реализации ценных бумаг (долей, паев) в иностранных организациях (структурах) с числом акционеров не менее 50 человек (если каждому из них принадлежит не более 5%);
- для доходов, полученных от реализации ценных бумаг (долей, паев), если на дату реализации они непрерывно принадлежали налогоплательщику более 5 лет.

#### **9. Освобождение ликвидационных выплат**

Законопроект предусматривает исключение стоимости полученного при ликвидации КИК имущества (имущественных прав) из налогооблагаемых доходов акционера – организации (контролирующего лица). Освобождение действует до 01 января 2019 года и вводится с целью стимулирования реструктуризации российских групп.

## **10. Иные изменения**

Дополнен перечень условий, при которых налогоплательщиком – организацией может быть применена ставка 0% при реализации акций (долей) российских организаций, находившихся в его собственности более 5 лет.

Законопроектом предлагается отменить освобождение от налогообложения налогом на прибыль доходов в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от акционера (участника) с долей владения более 50% (которое сейчас предусмотрено пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). При этом в отношении нормы пп. 3.4. п. 1 ст. 251 НК РФ, допускающей аналогичное освобождение, никаких изменений не предусматривается.

## **6. Особенности налогового планирования в свете изменений налогового и гражданского законодательства**

### **Специфика условий налогового планирования**

Специфика условий налогового планирования в настоящее время заключается в следующем:

- Расширении числа контролируемых лиц за счет:
- Появления новых признаков аффилированных лиц согласно разрабатываемых в настоящее время проектов нормативных документов;
- Применения положений законодательства о ТЦО к сделкам, не являющимися контролируемыми согласно данному законодательству, в т.ч. в процессе выездных налоговых проверок;
- Обязанности директора (членов органов управления) компании возместить убытки компании, возникшие в случае привлечения компании к налоговой ответственности, в т.ч. за работу с фирмами – «однодневками»;
- Развитие практики привлечения налоговыми органами сотрудников органов внутренних дел при проведении выездных налоговых проверок в целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах.

Рассмотрим отдельно каждую составляющую специфики.

### **Расширении числа контролируемых лиц за счет появления новых признаков аффилированных лиц согласно разрабатываемым в настоящее время проектов нормативных документов**

Согласно проекту п.п.3 п. 9 Проекта Постановления Пленума ВАС об оспаривании крупных сделок и сделок с заинтересованностью, под аффилированными лицами для целей применения пункта 1 статьи 45 Закона об обществах с ограниченной ответственностью и пункта 1 статьи 81 Закона об акционерных обществах могут пониматься не только лица, перечисленные в упомянутых статьях, но также и иные, если будет доказано, что взаимоотношения с такими лицами носят характер близких личных и (или) деловых, в том числе отношения подчиненности, и способны привести к фактическому конфликту интересов. К числу таких лиц, в частности, могут быть отнесены, лица, не состоящие в зарегистрированном браке, но находящиеся в фактических брачных отношениях; близкие друзья; лица, ведущие совместную предпринимательскую деятельность и т.п.

Признаки аффилированных лиц, приведенных в положениях Законов об ООО и АО, пересекаются с признаками взаимозависимости, приведенными в Налоговом кодексе. При этом ст.105.1 НК РФ позволяет суду признать лица взаимозависимыми по иным основаниям. Можно предположить, что признаки аффилированности, приведенные в проекте, послужат основой для такого признания взаимозависимости.

**Применение положений законодательства о ТЦО к сделкам, не являющимся контролируруемыми согласно данному законодательству, в т.ч. в процессе выездных налоговых проверок**

Начиная с октября 2012 года Минфином России дан ряд разъяснений, касающихся возможности проверки цен сделок между взаимозависимыми лицами в отношении сделок, не отнесенных НК РФ к контролируемым или приравненным к ним.

Минфин России констатировал, что проверка цен на соответствие рыночному уровню возможна в иных случаях, под которыми могут подразумеваться по сути любые сделки, в том числе сделки между взаимозависимыми лицами, в отношениях между которыми не достигнуты определенные в НК РФ стоимостные «пороги».

Так, в письме от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145 (доведено до сведения налоговых органов письмом ФНС России от 02.11.2012 № ЕД-4-3/18615 и опубликовано на официальном Интернет-сайте ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) в разделе «Разъяснения ФНС, обязательные для применения налоговыми органами») Минфин РФ указал: «В иных случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, в том числе с применением методов, установленных главой 14.3 Кодекса».

Аналогичная позиция изложена в Письме ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок».

Подобный подход может привести на практике, в частности, к сплошному контролю в отношении всех внутрироссийских сделок с взаимозависимыми лицами или лицами, похожими на взаимозависимые, «с первого рубля», что, в свою очередь, существенно расширяет круг налогоплательщиков, которые потенциально могут столкнуться с контролем цен сделок и существенно повышает вероятность налоговых доначислений, в том числе для тех налогоплательщиков, которые обоснованно полагали, что в силу недостижения «порогов» во внутрироссийских операциях не столкнуться с контролем цен и, следовательно, специально не готовились к нему (в том числе не приводили цены внутригруппо-

вых сделок к «рыночному» уровню, не имеют заранее сформированного обоснования условий конкретных сделок, не признаваемых контролируемые).

Указанная позиция изложена в докладе Налогового совета ТПП РФ.

**Обязанность директора (членов органов управления) компании возместить убытки компании, возникшие в случае привлечения компании к налоговой ответственности, в т.ч. за работу с фирмами – «однодневками»**

Согласно Постановлению Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица» (далее – ПП ВАС №62):

Лицо, входящее в состав органов юридического лица (единоличный исполнительный орган - директор, генеральный директор и т.д.), обязано действовать в интересах юридического лица добросовестно и разумно (пункт 3 статьи 53 ГК РФ). В случае нарушения этой обязанности директор по требованию юридического лица и (или) его учредителей (участников), которым законом предоставлено право на предъявление соответствующего требования, должен возместить убытки, причиненные юридическому лицу таким нарушением.

Требование вправе предъявить в том числе и новый участник или юридическое лицо в лице нового генерального директора. При этом срок исковой давности исчисляется с момента, когда лицо имело реальную возможность узнать о нарушении.

Согласно ПП ВАС № 62 добросовестность и разумность при исполнении возложенных на директора обязанностей заключаются в принятии им необходимых и достаточных мер для достижения целей деятельности, ради которых создано юридическое лицо, в том числе в надлежащем исполнении публично-правовых обязанностей, возлагаемых на юридическое лицо действующим законодательством. В связи с этим в случае привлечения юридического лица к публично-правовой ответственности (налоговой и т.п.) по причине недобросовестного и (или) неразумного поведения директора понесенные в результате этого убытки юридического лица могут быть взысканы с директора.

При обосновании добросовестности и разумности своих действий (бездействия) директор может представить доказательства того, что квалификация действий (бездействия) юридического лица в качестве правонарушения на момент их совершения не являлась очевидной, в том числе по причине отсутствия единообразия в применении законодательства налоговыми органами, вследствие чего невозможно было сделать однозначный вывод о неправомерности соответствующих действий (бездействия) юридического лица.

**Категория «добросовестно и разумно» является лейтмотивом при доказывании налоговыми органами получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.**

**Таким образом, доказывание добросовестности и разумности как гражданско-правой категории приводит к доказательству обоснованности полученной лицом налоговой выгоды с отличием лишь в субъектном составе (организация – для налогового состава и физическое лицо – для гражданско-правового). Справедлива и обратная зависимость при доказывании.**

Согласно п.2 Постановления ППВАС №62 действия директора являются недобросовестными, если директор:

- действовал при наличии конфликта между его личными интересами (интересами аффилированных с ним лиц) и интересами юридического лица, за исключением случаев, когда информация о конфликте интересов была заблаговременно раскрыта и действия директора были одобрены в установленном законодательством порядке;
- скрывал информацию о совершенной им сделке от участников юридического лица;
- совершил сделку без требующегося в силу законодательства или устава одобрения соответствующих органов юридического лица;
- после прекращения своих полномочий удерживает документы, касающиеся обстоятельств, повлекших неблагоприятные последствия для юридического лица
- знал или должен был знать о том, что его действия (бездействие) на момент их совершения не отвечали интересам юридического лица. Например, он совершил сделку (голосовал за ее одобрение) на заведомо невыгодных для юридического лица условиях или с заведомо неспособным исполнить обязательство лицом («фирмой-однодневкой» и т.п.).

Согласно п.3 Постановления ППВАС №62, действия являются неразумными, если директор:

- принял решение без учета известной ему информации, имеющей значение в данной ситуации;
- до принятия решения не предпринял действий, направленных на получение необходимой и достаточной для его принятия информации, которые обычны для деловой практики при сходных обстоятельствах,
- совершил сделку без соблюдения обычно требующихся или принятых в данном юридическом лице внутренних процедур для совершения аналогичных сделок (например, согласования с юридическим отделом, бухгалтерией и т.п.).



**Если соотносить данные понятия с виновностью директора, то становится очевидным, что недобросовестные действия (бездействие) директора означают, что у директора был умысел на причинение вреда, а неразумность действий предполагает неосторожность.**

**Развитие практики привлечения налоговыми органами сотрудников органов внутренних дел при проведении выездных налоговых проверок в целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах.**

Согласно п.1.2. Письма ФНС России от 25.07.2013 N AC-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок» В целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах, повышения эффективности совместной работы рекомендуется инициировать привлечение сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках в т.ч. следующих случаях:

1) при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении НДС, акциза (зачета или возврата иного налога) или признаков необоснованного предъявления налога на добавленную стоимость, акциза к возмещению;

2) при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки совершения преступлений, предусмотренных статьями 198 (уклонение от уплаты налогов физ.лица), 199 (уклонение от уплаты налогов с организации), 199.1 (неисполнение обязанностей налогового агента) и 199.2 (сокрытие денежных средств, за счет которых должны платиться налоги) Уголовного кодекса Российской Федерации, в том числе при обнаружении в ходе проведения предпроверочного анализа или налоговой проверки наличия в цепочке приобретения (реализации) товаров (работ, услуг) фирм-«однодневок», используемых в целях уклонения от уплаты налогов, в том числе зарегистрированных на номинальных учредителей (имеющих номинальных руководителей), зарегистрированных по утерянным паспортам и пр.;

Таким образом, сотрудники органов внутренних дел приглашаются для участия в выездных налоговых проверках в целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах при наличии признаков необоснованного возмещения налога и совершения преступлений, а также по результатам предпроверочного анализа, а не в случае установленного налоговыми органами по результатам проверки налогового правонарушения.

Согласно п.3 статьи 2 Федерального закона «О полиции», одним из основных направлений деятельности полиции является выявление и раскрытие преступлений, производство дознания по уголовным делам.

Таким образом, при наличии одних только признаков необоснованного возмещения налога и признаков совершения преступлений в налоговой области, проведение выездной налоговой проверки осуществляется не только методами выявления налоговых правонарушений согласно налоговому законодательству, решениям ВАС и Конституционного суда, в т.ч. о порядке обоснования получения обоснованной налоговой выгоды, но и методами производства дознания по уголовным делам.

Отличия методов выявления налоговых нарушений согласно налоговому законодательству и производства дознания по уголовным делам в том числе определяются различием ответственных за налоговое правонарушение (субъектов) согласно налоговому и уголовному праву. Ответственным за налоговое правонарушение по налогам, указанным в указанном Письме МНС, согласно налоговому праву является налогоплательщик – организация, ИП (статья 23 НК РФ), а ответственным за преступление согласно уголовному праву является физическое лицо (статья 19 УК РФ). В связи с этим, привлеченные к налоговой проверке сотрудники органов внутренних дел будут совершать действия в целях определения преступлений, связанных с нарушением налогового и уголовного законодательства и виновных в этих преступлениях лиц.

**Из анализа положений ПП ВАС №62 следует, что причинение членами органов управления ущерба организации в результате недобросовестных и неразумных действий имеет признаки, схожие с общеродовыми признаками преступления (п.1 статьи 14 УК РФ):**

Деяние – недобросовестные и неразумные действия членов органов управления,

Опасность – причинение ущерба обществу в результате недобросовестных и неразумных действий;

Противоправность – запрет недобросовестных и неразумных действий законодательством: согласно п.3 статьи 53 ГК РФ члены органов управления должны действовать добросовестно и разумно;

Виновность – совершение членами органов управления действий умышленно (недобросовестных действий согласно п.2. Постановления ППВАС №62) и по неосторожности (неразумных действий согласно п.3 Постановления ППВАС №62).

Этот вывод подтверждается Постановлением ФАС Московского округа от 02.10.2013 по делу N А40-136/12-103-1, согласно которому суд пришел к выводу о виновности ответчика в причинении обществу убытков согласно п.2 Постановления ППВАС №62 приняв во внимание установленные приговором Пресненского районного суда города Москвы от 27 октября 2010 г. по уголовному делу N 1-388/2010 обстоятельства.

Таким образом, следует ожидать развития использования уголовного производства (дознания) по делам, имеющим признаки налоговых преступлений, с использованием доказательного инструментария ПП ВАС № 62.

### **Выводы из рассмотрения специфики налогового планирования**

Из вышеизложенного рассмотрения специфик налогового планирования можно сделать следующие выводы:

1. Увеличение количества выездных налоговых проверок, содержащих инструментарий ПП ВАС №62 и норм трансфертного ценообразования (взаимозависимости лиц);

2. В результате налоговых проверок может быть получена информация причастности членов органов управления к налоговому правонарушению и как следствие к вине в рамках гражданско-правового и/или уголовного процесса;

3. Возможно привлечение членов органов управления к уголовной и/или гражданско-правовой ответственности по результатам налоговых проверок.

### **Использование положений Постановления ППВАС №62 для доказательства невинности членов органов управления в причинении ущерба обществу и получения обществом обоснованной налоговой выгоды в случае разумных и добросовестных действий членами органов управления**

Согласно п.п.5 п.2 Постановления №62, члены органов управления (далее по тексту – директор), при соблюдении условий разумности и добросовестности, освобождается от ответственности, если докажет, что заключенная им сделка хотя и была сама по себе невыгодной, но являлась частью взаимосвязанных сделок, объединенных общей хозяйственной целью, в результате которых предполагалось получение выгоды юридическим лицом. Он также освобождается от ответственности, если докажет, что невыгодная сделка заключена для предотвращения еще большего ущерба интересам юридического лица.

Согласно указанному пункту Постановления, при определении интересов юридического лица (в достижение которых и направлены действия директора и, в частности, и была заключена сделка) следует, в частности, учитывать, что основной целью деятельности коммерческой организации является извлечение прибыли (пункт 1 статьи 2 ГК РФ); также необходимо принимать во внимание соответствующие положения учредительных документов и решений органов юридического лица (например, об определении приоритетных направлений его деятельности, об утверждении стратегий и бизнес-планов и т.п.).

Из вышеприведенного положения ПП ВАС №62 следует, что к добросовестным и разумным относятся те меры, которые приняты директором в целях получения прибыли коммерческой организацией.

Из ПП ВАС №53 следует, что налоговая выгода признается обоснованной, если она возникает при учете операций, обусловленных разумными экономическими причинами (целями делового характера), определяемыми из намерений получить экономический эффект – т.е. прибыль.

Т.е. налоговая выгода признается обоснованной, если она возникает из операций, направленных на получение экономического эффекта.

Таким образом, из сопоставления выводов, сделанных из рассмотрения ПП ВАС №62 и 53 следует, что:

меры, принимаемые директором, относящиеся к разумным и добросовестным, реализуются в виде операций, учет которых приводит к образованию обоснованной налоговой выгоды.

Следовательно, принятие к налоговому учету расходов и вычетов НДС по сделкам, действия директора при заключении которых признаются добросовестными и разумными согласно положениям ПП ВАС №62, относятся к получению обоснованной налоговой выгоды согласно ПП ВАС №53.

Такая взаимосвязь добросовестных и разумных действий директора и операций, приводящих к получению обоснованной налоговой выгоды, позволяет использовать для обоснования получения налоговой выгоды по указанным операциям, аргументы и признаки отнесения действий директора совершению указанных операций к обоснованным и разумным.

Следовательно, для обоснования получения обоснованной налоговой выгоды по сделке с убытком, директор может использовать те же причины и их доказательства, что и для обоснования причин получения убытка в ответ на обвинение в неразумности и недобросовестности своих действий - например, неблагоприятную рыночную конъюнктуру, недобросовестность выбранного им контрагента, работника или представителя юридического лица, неправомерные действия третьих лиц, аварии, стихийные бедствия и иные события и т.п.

Из этого, также следует, что в случае, если директор докажет, что невыгодная сделка заключена для предотвращения еще большего ущерба интересам юридического лица, то расходы для целей налогообложения и вычеты по НДС по данной сделке также относятся к обоснованной налоговой выгоде

Следует также учесть, что налоговые расходы и вычеты по сделке с убытком не могут относиться к получению необоснованной налоговой выгоды только в случае, если действия директора при заключении и ис-

полнении этой сделки не выходили за пределы обычного делового риска, а также отвечали другим признакам добросовестности и разумности, содержащимся в ППВАС №62.

Таким образом, мероприятия, указанные в ППВАС №62, позволяющие совершать разумные и добросовестные действия (в т.ч. создание надлежащей системы управления – т.е. такой системы, которая вырабатывает такие добросовестные и разумные предложения по сделкам, риски по которым не выходят за рамки разумного риска, обеспечивает подбор и контроль за действиями представителей, контрагентов по гражданско-правовым договорам, работников юридического лица, направленный на достижение целей, ради которых было создано юридическое лицо), экономически эффективны, т.к., кроме обеспечения получения обществом прибыли, позволяют обосновать получение обоснованной налоговой выгоды по сделкам с убытком.

**Предложения по организации совместного планирования деятельности общества с точки зрения обоснования добросовестности и разумности его деятельности и налогового планирования**

В связи с вышеизложенным представляется обоснованным создание процедуры планирования сделок организации с одновременным обоснованием добросовестности и разумности членов органов управления при совершении этих сделок и обоснования порядка налогообложения указанных сделок.

Такая совместная процедура позволит обосновать:

- деловую цель совершения этих сделок в целях достижения уставных целей организации;
- добросовестность и разумность действий членов органов управления при совершении этих сделок;
- получение обоснованной налоговой выгоды при налоговом учете этих сделок;
- отсутствие признаков преступления при совершении и налоговом учете этих сделок.

Наряду с налоговым планированием важное значение имеет профилактика налоговых правонарушений.

## **7. Вопросы совершенствования Налогового кодекса РФ в целях предотвращения налоговых правонарушений**

Проблема определения границ дозволенного поведения налогоплательщика, установление деловой цели в его деятельности, добросовестности в его поведении и, как следствие, законности или противоправности используемой им налоговой минимизации является одной из самых актуальных в современной науке финансового права, налоговом законодательстве России и зарубежных стран.

Анализ ежегодно принимавшихся в последние 5 лет Основных направлений налоговой политики Российской Федерации показывает, что государство последовательно разрабатывает мероприятия, направленные на сокращение налоговых льгот, возможностей по минимизации (даже в рамках закона) налоговых платежей и устранение пробелов налогового законодательства, позволяющих налогоплательщикам злоупотреблять своими правами. Так, в соответствии с Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и плановый период 2013 - 2014 гг. (одобрено Правительством Российской Федерации 07.07.2011) совершенствование методов и инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов провозглашено одним из приоритетных направлений налоговой политики России на ближайшую перспективу.

Предусмотренные Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и плановый период 2015 - 2016 гг. такие меры как реформирование порядка налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования, регулярное точечное обновление норм общей и особенной частей Налогового кодекса РФ в целях противодействия злоупотреблениям со стороны налогоплательщиков, а также способы, направленные на противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций, концептуально определяют политику изменения налогового законодательства на ужесточение правового режима для налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов. Таким субъектам создаются крайне неблагоприятные условия, способствующие пресечению незаконных действий и понуждающие выполнить конституционно установленную обязанность платить законно установленные налоги и сборы.

Сущность концепции налоговой оптимизации заключается в нарушении общего запрета действовать добросовестно, при этом само по себе поведение не будет противоправным, поскольку субъект действу-

ет в соответствии с нормами материального права, однако его действия не преследуют достижения какого-либо экономического эффекта, кроме как уменьшения сумм налоговых платежей<sup>6</sup>. Если налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность, не только не нарушая букву закона, но и не злоупотребляя своими правом на получение льгот, такая деятельность называется налоговым планированием и не влечет ответственности. Если же речь идет об умышленном сокрытии некоторой суммы налога, подлежащего уплате, - это уклонение, уголовно наказуемое деяние<sup>7</sup>.

Недобросовестное или с точки зрения экономической теории оппортунистическое поведение<sup>8</sup> априори присуще налогоплательщику. Подобное противодействие государственной финансовой политике объясняется изначальным конфликтом между частной и публичной формами собственности.

Реализация налогового законодательства практически всех промышленно развитых стран свидетельствует о том, что налогоплательщики, используя предоставленную им свободу выбора юридических форм деятельности, стремятся минимизировать степень своего налогового обременения. В частности, они, как правило, стремятся организовать свои дела таким образом, чтобы избежать или ограничить возможность появления у них новых объектов налогообложения, минимизировать налоговую базу, максимально использовать предусмотренные законодательством налоговые льготы и преференции или иным образом сократить свои налоговые обязательства.

Современная экономическая ситуация и осуществляемая в ее условиях предпринимательская деятельность порождают множество факторов, провоцирующих налогоплательщика на сокрытие денежных средств, подлежащих налогообложению. В результате частные субъекты налогового права изобретают новые и совершенствуют имеющиеся механизмы избежания уплаты налогов.

В литературе выделяют следующие группы способов уклонения от уплаты налогов:

- уклонение от регистрации в налоговых органах в качестве налогоплательщика, соответственно, с сокрытием всех объектов налогообложения;

---

<sup>6</sup>Шередеко Е.В., Симин В.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения // Финансовое право. 2009. № 1.

<sup>7</sup>Хаустов И.А. Налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов – где эта грань? // Налоги (газета). 2009. № 47.

<sup>8</sup>Термин «оппортунистическое поведение» был введен О. Уильямсоном. Так называется недобросовестное поведение, нарушающее условия сделки или нацеленное на получение односторонних выгод в ущерб партнеру. Это понятие охватывает различные случаи лжи, обмана, бездельничанья на работе, манкирования взятыми на себя обязательствами и т.д. (см.: Williamson O.E. The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting, New York: Free Press; London: Collier Macmillan, 1985. 450 p.).

- сокрытие дохода (прибыли) и иных объектов налогообложения;
- занижение полученных доходов и завышение производственных расходов;
- переложение налоговых обязательств на несуществующих юридических лиц или индивидуальных предпринимателей;
- неотражение в документах бухгалтерского учета и отчетности оборота товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- отсутствие учета объектов налогообложения при условии их сокрытия;
- незаконное использование налоговых льгот<sup>9</sup>.

По оценкам специалистов, в настоящий момент способов уклонения от уплаты налогов насчитывается более двухсот и является далеко не исчерпывающим. Многие способы уклонения от уплаты налогов имеют под собой одну основу - включение в преступную схему подставных фирм, уклонение от уплаты налогов с использованием проблемных банков и уклонение от уплаты налогов с использованием затратных схем. Есть и новые способы уклонения от уплаты налогов с использованием схем в сфере вексельного обращения; схем, связанных с субвенциями; здесь же целый спектр мошеннических операций, связанных с неправомерным возмещением из бюджета НДС, и многие другие.

В то же время по схожести оснований совершения уклонения от уплаты налогов отдельные исследователи обоснованно объединяют их в следующие группы:

1. Искажение или неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в документах и регистрах бухгалтерского учета.

2. Нарушение порядка учета экономических показателей, которое включает в себя среди прочего учет различных операций на балансовых счетах и возможные счетные ошибки, которые приводят к уменьшению налогооблагаемых сумм.

3. Необоснованное использование налоговых льгот и привилегий.

4. Вовлечение в систему взаиморасчетов фиктивных или аффилированных контрагентов. Особую популярность данный способ приобрел при использовании во взаиморасчетах офшорных фирм ввиду значительной сложности проверки реальности осуществления сделок контролирующими и надзорными инстанциями<sup>10</sup>.

Следует согласиться, что действующее законодательство РФ не содержит сложившейся целостной системы методов разграничения налогового планирования и уклонения от уплаты налогов. В некоторых

---

<sup>9</sup>Соловьев И.Н. Реализация уголовной политики в России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы: Автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2004. С. 30.

<sup>10</sup>Шередко Е.В., Симин В.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения // Финансовое право. 2009. № 1.



зарубежных странах (Франция, Германия) доктриной и налоговым законодательством формулируется либо термин, либо его характеристики, либо по этому вопросу есть рекомендации налоговых администраций (США, Швеция). Например, доктрина злоупотребления правом Франции предусматривает, что избежание налогов допустимо до тех пор, пока налогоплательщик преследует цель улучшения своих экономических показателей, а не цель получения налоговых преимуществ. Основным же критерием разграничения оптимизации от уклонения является наличие или отсутствие обмана налоговых властей в действиях налогоплательщика. Если лицо избегает налогообложения, используя выгоды и преимущества, предусмотренные налоговым законодательством, и в его действиях отсутствует обман, то состава правонарушения нет. Уклонение же налогоплательщика от уплаты налогов образует состав правонарушения, что подтверждается нормами внутреннего законодательства (ст. 7203 Кодекса внутренних доходов США, ст. 1741 Общего налогового кодекса Франции)<sup>11</sup>.

Между тем, как отмечается в литературе, российское налоговое законодательство содержит отдельные инструменты пресечения действий налогоплательщика, направленные на незаконное снижение или уклонение от налогового бремени.

1. Переквалификация сделок и статуса налогоплательщика (ст. 45 НК РФ).

2. Изменение (переквалификация) в целях налогообложения цены как условия сделки, совершенной налогоплательщиком (ст. 40 НК РФ).

3. Определение налоговых обязательств расчетным путем (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ)

4. Привлечение к солидарному или субсидиарному исполнению налоговой обязанности (подп. 16 п. 1 ст. 31; п. 6 - 7 ст. 50; п. 8 ст. 50 НК РФ).

5. Оспаривание регистрации юридического лица (подп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ)<sup>12</sup>.

В зависимости от сферы применения противодействия незаконным действиям налогоплательщиков, применяемых в практике регулирования налоговых правоотношений в России, все методы возможно условно разделить на две группы: это специальные методы и универсальные методы.

---

<sup>11</sup>См.: Ларютина И.А. Подходы зарубежных государств к разграничению понятий «избежание» и «уклонение» от уплаты налогов // Бюллетень «Коммерческое право». Вып. 12; Ястребов В.Г. Недобросовестность налогоплательщика и пределы налоговой оптимизации в праве зарубежных стран.

<sup>12</sup>Винницкий Д.В. Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения. Журнал российского права. 2006. № 11.

Специальные методы закреплены в Особенной части НК РФ и предполагают противодействие уклонению от уплаты конкретного налога. Примерами таких методов может выступать ограничение на применение упрощенной системы налогообложения определенными категориями организаций и индивидуальных предпринимателей, особый порядок подтверждения ставки 0% по НДС и т.д.

Универсальные методы противодействия способствуют соблюдению налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в целом и сфера их применения не ограничивается каким-либо конкретным налогом. К названной группе можно, в частности, отнести применение мер ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах; применение мер, направленных на обеспечение исполнения обязанности по уплате налога (гл. 11 НК РФ); налоговый контроль (в том числе в сфере трансфертного ценообразования); контроль за обоснованностью получения налогоплательщиками налоговой выгоды и т.д.<sup>13</sup>.

Оправданное использование законных способов налоговой оптимизации приводит к налоговому планированию, сущность которого состоит в том, что налогоплательщик выбирает из соответствующих закону форм деятельность, оптимальную в смысле налоговой нагрузки. Основная цель налогового планирования - установление приемлемого уровня налогообложения посредством адекватного использования законных механизмов налоговой оптимизации. Основным критерием здесь является признак законности. Только законная деятельность относится к налоговой оптимизации и налоговому планированию. В литературе в качестве типичного примера налогового планирования обоснованно приводят переход налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения (гл. 26.2 НК РФ). Это может быть вызвано его стремлением заплатить меньше налогов<sup>14</sup>.

В российском налоговом законодательстве прямо не установлены критерии правомерности той или иной деятельности по минимизации налогов. На первый взгляд, определить такие границы, основываясь на общеправовых принципах и презумпциях, не представляет трудности. Однако правоприменительная практика складывается не единообразно, зачастую позиции налогоплательщиков, налоговых органов и судов по этому вопросу крайне противоречивы.

<sup>13</sup>Подробнее см.: Быков С.С., Кутузова Е.С. Методы противодействия уклонению от уплаты налогов: классификация и проблемы применения // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). 2012. N 4 // URL: <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=12879>.)

<sup>14</sup>Хаустов И.А. Налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов – где эта грань? // Налоги (газета). 2009. № 47.

В практику налоговой деятельности концепция добросовестного налогоплательщика была введена Конституционным Судом РФ в Определении от 25 июля 2001 г. N 138-О. Согласно правовой позиции на лиц, злоупотребляющих своим правом, не распространяется действие норм права, позволяющих предъявлять формально законные требования.

К 2003 г. Конституционный Суд РФ констатировал, что налогоплательщики все чаще применяют различные методы минимизации налогообложения. В связи с чем в Постановлении от 27 мая 2003 г. N 9-П обратил внимание правоприменителей, что «применительно к преступлению, предусмотренному статьей 199 УК Российской Федерации, составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. Это обязывает органы, осуществляющие уголовное преследование, не только установить в ходе расследования и судебного рассмотрения конкретного уголовного дела сам факт неуплаты налога, но и доказать противозаконность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика и наличие умысла на уклонение от уплаты налога...».

В рассматриваемом Постановлении КС РФ сформулировал важную правовую позицию, которую частные субъекты небезосновательно называют манифестом налогового планирования: «...недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно - оптимального вида платежа».

Далее в Определении Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О было сформулировано еще одно крайне важное положение: истолкование положений Конституции РФ «не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет». Как указал Конституционный Суд РФ, «правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством». Таким образом, КС РФ подчеркнул, что бремя доказывания наличия в действиях налогоплательщика противоправной схемы по уклонению от уплаты налога лежит на налоговом органе.

Дальнейшее развитие концептуальных подходов к пониманию пределов законности минимизации налогового бремени было осуществлено

Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды». Названным судебным актом было введено понятие необоснованной налоговой выгоды, которое должно было прийти на смену категории «недобросовестный налогоплательщик».

Постановление определяет налоговую выгоду как «уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета».

Согласно позиции ВАС РФ налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать следующие обстоятельства:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, местонахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;
- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Одновременно в указанном Постановлении ВАС РФ перечислил ряд признаков, которые не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по местонахождению налогоплательщика;

- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

В рассматриваемом Постановлении особо подчеркивается, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Если судом установлено, что главной целью, которую преследовал налогоплательщик, было получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Анализ данного Постановления позволяет сделать вывод, что ВАС РФ выработал своевременную и обоснованную правовую позицию по установлению содержания и достаточно четких критериев термина «налоговая выгода», фактически заменив им существовавшую до этого субъективную и оценочную категорию «недобросовестный налогоплательщик».

Однако, не смотря на серьезный вклад вышеназванного Постановления ВАС РФ в определение законности действий налогоплательщиков по снижению налогового бремени, проблемы в правоприменительной практике остались. В этой связи следующим важным аспектом в нормативном понимании разграничения пределов допустимого в налоговом планировании и уклонения от уплаты налогов стало Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. N 320-О-П.

Конституционный Суд РФ отметил, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала.

Как отметил КС РФ «налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (ст. 8, ч. 1 Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет

ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

Наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности. Законодатель в данном случае оправданно отказался от закрытого перечня конкретных затрат, предоставив налогоплательщику возможность самостоятельно определять в каждом конкретном случае, относятся те или иные не названные в гл. 25 НК РФ затраты к расходам в целях налогообложения либо нет. Обоснованность расходов не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность».

Анализ Основ налоговой политики, правовых позиций КС РФ и ВС РФ позволяет прийти к выводу о том, что недопущение любой деятельности налогоплательщика или налогового агента, направленной на необоснованное уклонение от уплаты налогов или минимизацию законно возложенного налогового бремени становится основной идеей правоприменительной практики и последующего правового регулирования.

Следует поддержать позицию Д.В. Винницкого, согласно которой «российский законодатель и правоприменительные органы обязаны обеспечить экономически обоснованное налогообложение, базирующееся на критериях всеобщности и равенства (ст. 3 НК РФ), т.е. отграничить случаи добросовестного налогового планирования, направленного на законное сокращение налоговых обязательств налогоплательщика, от уклонения от уплаты налогов путем создания фиктивных (мнимых, притворных) гражданско-правовых конструкций и иными средствами»<sup>15</sup>.

С учетом современных реалий налоговой деятельности представляется целесообразным зафиксировать в качестве принципа налогового законодательства запрет на получение необоснованной налоговой выгоды, дополнив статью 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах» пунктом следующего содержания: «Не допускается получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды – то есть уменьшение размера налоговых платежей посредством целенаправленных неправомерных действий (бездействия) налогоплательщика, включающих в себя учет для целей налогообложения операций,

---

<sup>15</sup>Винницкий Д.В. Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения. Журнал российского права. 2006. № 11.

проведенных не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), получение налоговых преимуществ (преференций) вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности».

Тем самым полученный правовой принцип может стать ориентиром в применении норм налогового законодательства, показывая субъектам налогового права границы дозволенного поведения, а правоприменительным органам оценивать реально сложившиеся правоотношения и давать им единообразную правовую оценку.

Кроме названной меры противодействия незаконной оптимизации налогового бремени, целесообразно рассмотреть возможность закрепления в российском налоговом законодательстве достаточно распространенной в зарубежных странах процедуры фискального рескрипта, представляющей собой получение письменного заключения фискальных органов об отсутствии в планируемых действиях, сделках налогоплательщика злоупотребления правом (незаконной налоговой оптимизации). Например, это может быть разработанная налогоплательщиком налоговая политика на определенный финансовый год, согласованная и зарегистрированная в налоговом органе. Можно предложить дополнить статью 21 НК РФ абзацем следующего содержания: «Налогоплательщик имеет право на осуществление налоговой деятельности на основе сформированной им и согласованной с налоговым органом налоговой политики.». Далее НК РФ дополнить статьей 21.1: «Налоговая политика – документ, в котором налогоплательщик отражает (формирует, раскрывает) законные способы получения налоговой выгоды, планируемые им к использованию в следующем финансовом году. Налоговая политика формируется налогоплательщиком самостоятельно и представляется для согласования в налоговый орган по месту своего учета не позднее 1 ноября года, предыдущего для применения налоговой политики. Налоговый орган в срок не более 20 рабочих дней обязан рассмотреть представленную налоговую политику, согласовать ее полностью, в части или отклонить. О принятом решении налогоплательщик извещается в течение 5 рабочих дней. Согласованная налоговая политика подлежит применению с 1 января очередного финансового года. Деятельность налогоплательщика на основе согласованной налоговой политики не может считаться противоправной. Налоговая политика формируется на один финансовый год и может быть изменена на основе мотивированного заявления налогоплательщика по согласованию с налоговым органом».

Внедрение адаптированного к российской налоговой системе варианта процедуры фискального рескрипта позволит сделать админи-

стрирование налогов более эффективным и дешевым, снизить необоснованную нагрузку на судебную систему, более точно планировать поступление налоговых доходов в бюджетную систему. Для налогоплательщика признание налоговым органом налоговой политики для налогоплательщиков решит проблемы неопределенности выбранных им способов минимизации налогового бремени, придаст его финансовой деятельности легальный характер. В зарубежной практике обобщение вариантов налоговой оптимизации, заявляемых налогоплательщиками в фискальном рескрипте, позволяет налоговым органам выявлять схемы, направленные на использование пробелов в законодательстве для получения налоговых преимуществ, и вносить в законодательные органы предложения по их устранению.

Вместе с тем, в некоторых случаях, когда недобросовестный налогоплательщик не уделяет должное внимание налоговому планированию, а государство не принимает должных мер по предотвращению налоговых правонарушений, необходимо задействовать силу государственного принуждения и здесь возникает вопрос о ее допустимых пределах и процедурных механизмах.



## 8. Возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям

### Возврат к прежнему порядку

Принятым Государственной Думой 10 октября 2014 г. Федеральным законом «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» фактически возвращен прежний порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям.

Данным законом, вносящим изменения в статьи 140 и 144 УПК РФ, предусмотрен следующий порядок рассмотрения сообщения о налоговом преступлении (не включая ст. 199.2 УК РФ).

Сотрудники МВД по материалам оперативно-розыскной деятельности сообщают в СКР о наличии признаков преступления. По общему правилу, т.е. при отсутствии оснований для отказа в возбуждении дела, следователь в течение 3 суток отправляет копию сообщения дознавателя с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки вышестоящему по отношению к налогоплательщику налоговому органу.

У налогового органа есть 15 суток и три варианта для одного из следующих ответов:

- выдать следователю заключение о наличии нарушения и правильности расчета, если указанные в сообщении нарушения выявлены в ходе проведенных проверок;
- проинформировать, что проводится проверка, по итогам которой решение еще не принято или не вступило в силу;
- проинформировать, что проверка не проводилась и сведений о нарушениях нет.

После получения заключения налогового органа, но не позднее 30 суток со дня поступления сообщения о преступлении по результатам рассмотрения этого заключения следователем должно быть принято процессуальное решение.

При наличии «повода и достаточных данных», указывающих на признаки преступления, следователь сможет возбудить дело, не дожидаясь ответа налоговой службы.

Такой порядок означает, что для возбуждения уголовного дела по налоговому преступлению следователю фактически не требуется ответа налогового органа, поскольку предусмотренные законом виды ответов не несут содержательной нагрузки, т.е. довольно формальны.

Этот порядок не отвечает широко обсуждавшейся и общепризнанной идее, что в любом случае необходимо заключение налоговой службы как органа, уполномоченного определять соблюдение или нарушение

законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 30 НК РФ, ст. 1 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»).

Кроме того, предусмотренный рассматриваемым законом порядок означает, что размер штрафа будут определять самостоятельно следователь, а также налогоплательщик (для освобождения от ответственности по правилам Примечания 2 к статьям 198 и 199 УК РФ). Однако в целях индивидуализации и соразмерности ответственности размер штрафа должен определяться только с учетом степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств деяния (Постановления КС РФ от 15.07.1999 № 11-П, от 12.05.1998 № 14-П, от 22.04.2014 № 13-П). Выяснение этих обстоятельств возможно только в ходе специальной юрисдикционной процедуры – рассмотрения дела о налоговом правонарушении, но никак не в «автоматическом» режиме.

### **Необходимость сдерживающих факторов**

С целью адекватной защиты прав налогоплательщиков от угрозы произвольного уголовного преследования предлагаем ввести два обоснованных, но преодолимых барьера в ходе уголовного процесса.

Своего рода «грубый фильтр» – право следователя возбудить уголовное дело только при наличии «положительного» заключения налогового органа о наличии признаков налогового преступления.

В таком заключении налоговый орган на основе полученных от следователя материалов должен дать мотивированный ответ на три вопроса:

1. Имеются ли признаки возникновения недоимок в размере, указанном в УК РФ?
2. Имеются ли признаки нарушения конкретных норм налогового законодательства, повлекшие возникновение данных недоимок?
3. Имеются ли признаки введения налогового органа в заблуждение о существовании у налогоплательщика обязанности по уплате налога?

Копия заключения в случае предъявления обвинения должна выдаваться налогоплательщику, который вправе оспорить его в арбитражном суде и тем самым попытаться повлиять на судьбу уголовного дела. Например, доказать, что налоговый орган неверно определил размер фактической недоимки или неправильно истолковал норму закона.

В качестве «тонкого фильтра» необходимо ввести в НК РФ институт специальной налоговой проверки на основании обращения следователя, а в УПК РФ – обязанность органа, осуществляющего предварительное расследование по делу о налоговом преступлении, учитывать результаты специальной проверки в уголовном процессе.

Для этого установить в УПК РФ (статьи 171, 172, 175), что для направления дела прокурору перед передачей в суд (когда сбор всех доказательств уже завершен) необходимо вступившее в силу и не обжалованное

ванное в течение 3-х месяцев в арбитражный суд решение налогового органа, вынесенное по итогам специальной налоговой проверки. Если решение по такой проверке обжаловано, то дальнейшее движение уголовного дела возможно только после завершения судебного разбирательства, которым признана законность и обоснованность обжалованного решения.

В целях оперативности специальная проверка должна проводиться по правилам не выездной, а камеральной проверки, и даже более ограниченным: помимо документов, имеющихся у налогового органа, он вправе использовать лишь документы, представленные следователем, и не вправе предпринимать никаких самостоятельных мер по получению новых доказательств против налогоплательщиков (тем более что у следствия объективно больше возможностей по получению новых доказательств). Таким образом, бремя доказывания полностью возложено на следственный орган, который и должен представить доказательства, недоступные ранее налоговой службе, а налогоплательщик может представить пояснения в свою пользу.

### **Статья 88.1. Специальная налоговая проверка**

1. Специальная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями в течение одного месяца со дня получения обращения (запроса) следственного органа.

2. Специальная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов), документов, представленных налогоплательщиком, документов и иных доказательств, представленных следственным органом, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

3. Если специальной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с предложением представить в течение пяти дней необходимые пояснения.

4. Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения в случаях, указанных в п. 3 настоящей статьи, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Если в ходе специальной проверки не выявлено нарушений налогового законодательства, указанных в постановлении следователя, составляется справка, которая направляется следователю и налогоплательщику. Не позднее дня, следующего за днем получения справки, следователь прекращает уголовное дело в части, касающейся налогового преступления. Если выявлено нарушение, составляется акт по правилам ст. 100 НК РФ и выносится решение по правилам ст. 101 НК РФ, которое и может быть обжаловано.

В такой конструкции за следователем остается задача доказать умысел на уклонение.

### **Недопустимость ретроактивного применения**

Поскольку речь идет об изменениях в процессуальном законодательстве, то необходимо принимать во внимание ст. 4 УПК РФ, согласно которой «при производстве по уголовному делу применяется уголовно-процессуальный закон, действующий во время производства соответствующего процессуального действия или принятия процессуального решения, если иное не установлено настоящим Кодексом».

Соответственно, с момента вступления в силу нового закона следственные органы с учетом 10-летнего срока давности по налоговым преступлениям могут возбуждать уголовные дела по преступлениям, совершенным начиная с 2005 г.

В результате те периоды, по которым уже истек 3-летний срок для проведения выездных налоговых проверок, вновь попадают в зону риска возбуждения уголовных дел.

С целью сохранения доверия бизнеса к действиям государства необходимо исключить «обратную силу» отмены прежнего порядка возбуждения уголовных дел, для этого необходимо установить специальные правила действия нового порядка во времени.

Необходимо закрепить в переходных положениях к закону, что «поводами для возбуждения уголовного дела о преступлениях, совершённых до дня вступления в силу настоящего Федерального закона, служат поводы, установленные в статье 140 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей до дня вступления в силу настоящего Федерального закона)». Аналогичная норма имеется в п. 5 ст. 3 Федерального закона от 29.12.2010 № 433-ФЗ.

### **Другие необходимые изменения в законодательстве**

В УК РФ необходимо признать крупным размером сумму недоимок, превышающую 10% общей суммы налогов, уплаченных за три предшествующих года, но не менее одного миллиона рублей (минимум необходим для отсеечения случайных и очевидно несущественных нарушений,

а также гарантий «стартапам»), а особо крупным – превышающая 50% общей суммы налогов, уплаченных за три предшествующих года. Это позволит учесть масштаб бизнеса и реально уплачиваемых им налогов.

Также следует ввести специальный состав – статью 199.3 УК РФ – за получение возмещения НДС в крупном или особо крупном размере путем представления налоговому органу заведомо ложных сведений о праве на возмещение и (или) сумме возмещения. Это позволит исключить преследование на основании «резиновой» и довольно комфортной для следователей статьи 159 УК РФ.

Необходимо предусмотреть выплату налогоплательщику налоговым органом процентов по ставке рефинансирования с момента возбуждения уголовного дела до момента его прекращения, на сумму начислений, указанную в постановлении о возбуждении уголовного дела. Это послужит для следственных и налоговых органов еще одним поводом задуматься о правомерности возбуждения уголовных дел, а также позволит компенсировать бизнесу репутационные и прочие имущественные потери, которые неизбежно возникают в таких случаях, но по объективным причинам сложнодоказуемы.

Такой механизм сдержек и противовесов позволит восстановить нарушенный баланс: не будет создавать непреодолимых препятствий для расследований в тех случаях, когда это действительно необходимо, но заставит ответственнее относиться к реализации властных полномочий и тем самым значительно уменьшит угрозу произвольного возбуждения уголовных дел.

## 9. Истребование документов налоговыми органами

### Тенденции

#### **1. Расширение оснований для истребования документов в рамках камеральной налоговой проверки**

С 1 января 2014 года введено новое основание истребования документов - проведение камеральной проверки уточненной налоговой декларации, представленной после истечения двух лет со дня, установленно-го для ее подачи за соответствующий отчетный (налоговый) период, и в которой по сравнению с ранее представленной декларацией уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, или увеличена сумма полученного убытка. Налоговый орган может истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие изменение сведений в показателях налоговой декларации, и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений (пункт 8.3 статьи 88 Налогового кодекса РФ, далее – НК РФ).

Случаи истребования документов включаются в главы НК РФ о конкретных налогах. Например, на основании статей 214.8 и 310.2 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки налогового агента, выплачивающего доход иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, налоговыми органами могут быть истребованы у налогового агента документы, подтверждающие правильность исчисления и уплаты налога, в том числе подтверждающие налоговое резидентство налогоплательщика.

С 1 января 2015 года основанием истребования документов при проведении камеральной проверки налоговой декларации по НДС становится выявление налоговым органом противоречий, которые свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет или о завышении суммы налога, заявленной к возмещению. Налоговый орган сможет истребовать счета – фактуры, первичные и иные документы (пункт 8.1 статьи 88 НК РФ). Таким образом, даже в случае представления декларации по НДС к уплате, налоговый орган вправе будет истребовать любые документы по операциям, отраженным в декларации, а не только документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов.

#### **2. Истребование документов как специальное основание для получения от банков справок по счетам**

С 1 июля 2014 года справки о наличии счетов, вкладов (депозитов), об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) организаций и физиче-

ских лиц в банке, справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств могут быть запрошены налоговыми органами в случаях истребования у таких организаций и физических лиц документов (информации) в силу статьи 93.1 НК РФ.

При направлении контрагенту проверяемого налогоплательщика (в том числе физическому лицу, не являющемуся индивидуальным предпринимателем) требования о представлении документов (информации) в порядке статьи 93.1 НК РФ, налоговый орган имеет возможность получить от банка информацию о таком контрагенте, подтверждающую или опровергающую представленные им сведения (пункт 2 статьи 86 НК РФ).

### **3. Направление налоговым органом требований в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота**

НК РФ с 1 января 2015 года для лиц, которые должны представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, устанавливается обязанность получать от налогового органа документы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота (пункт 5.1 статьи 23 НК РФ).

Закрепляется новое основание для приостановления операций налогоплательщика по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств: неполучение налоговым органом квитанции о приеме налогоплательщиком:

- требования о представлении документов,
- требования о представлении пояснений,
- уведомления о вызове в налоговый орган (подпункт 2 пункта 3 статьи 76 НК РФ).

Можно предположить массовый переход налоговых органов на электронную форму требований о представлении документов.

## **Нерешенные вопросы**

### **1. Истребование документов, подтверждающих использование налоговых льгот**

В соответствии с пунктом 6 статьи 88 НК РФ при проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право налогоплательщиков на эти налоговые льготы. Принимая во внимание пункт 10 статьи 88 НК РФ, в рамках камеральных налоговых проверок налогового агента налоговые органы вправе истребовать у налогового агента документы, подтверждающие обоснованность исчисления им налога с предоставлением налогоплательщику налоговых льгот.

В толковании понятия «налоговые льготы» применительно к самостоятельным элементам налогообложения сохраняется неопределенность.

В Определении ВАС РФ от 17.01.2014 № ВАС-19096/13 по делу № А56-73263/2012 признано допустимым истребование у налогового агента документов, подтверждающих применение к доходам налогоплательщика пониженных налоговых ставок.

С другой стороны, в постановлении Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 в отношении освобождения от налогообложения по статье 149 НК РФ предписан избирательный подход: истребование документов возможно в отношении тех оснований освобождения от налогообложения, которые по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы. В частности, в отношении освобождений для организаций, занимающихся определенными видами деятельности, обладающих определенным статусом.

ВАС РФ признал неправомерным истребование со ссылкой на положения пункта 6 статьи 88 НК РФ документов по операциям, не являющимся объектом налогообложения или освобождаемым от налогообложения, когда такое освобождение не имеет своей целью предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции, а является специальным правилом налогообложения операций.

Расширительное толкование Конституционным судом в ряде решений понятия «налоговая льгота» как любого экономического преимущества допустимо с точки зрения оценки конституционных гарантий, экономической обоснованности установления, социальных последствий и т.д.

Но буквальное следование такому подходу в налоговых отношениях приводит к смешению самостоятельных элементов налогообложения и режимов налогообложения, при котором налоговой льготой может быть признано исключение из объекта налогообложения, уменьшение дохода на расходы, вычеты, наличие нескольких налоговых ставок, применение специального налогового режима, применение соглашения об избежании двойного налогообложения и т.п.

## **2. Запрет на повторное истребование ранее представленных документов**

В соответствии с пунктом 5 статьи 93 НК РФ в ходе проведения налоговой проверки, иных мероприятий налогового контроля (включая истребование документов в порядке статьи 93.1 НК РФ) налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы (как о нем самом, так и о его контрагентах), которые уже были представлены в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Применение указанных положений не зависит от количества мест постановки на учет налогоплательщика в на-



логовых органах, обстоятельств, при которых у налогового органа возникает необходимость повторного истребования документов.

Пунктом 5 статьи 93.1 НК РФ предусмотрено, что истребуемые у лица документы о проверяемом налогоплательщике «представляются с учетом положений, предусмотренных пунктом 5 статьи 93 НК РФ».

Нормы пункта 5 статьи 93.1 НК РФ не дублируют запрет на истребование документов, уже предусмотренный статьей 93 НК РФ, а имеют самостоятельное значение: распространяют запрет на повторное истребование документов не только на документы, представленные в ходе проведения камеральных или выездных налоговых проверок, но и на документы, ранее представленные в порядке статьи 93.1 НК РФ.

В пользу этого толкования указывают нормы переходных положений Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ, которые предусматривают применение положений пункта 5 статьи 93 НК РФ в отношении документов, представляемых в налоговые органы после 1 января 2010 года. Согласно переходным положениям Федерального закона от 27.07.2010 N 229-ФЗ пункт 5 статьи 93.1 НК РФ применяется в отношении документов, представляемых в налоговые органы после 1 января 2011 года.

Иное толкование означало бы, что 1) новой нормой статьи 93.1 НК РФ положение налогоплательщика ухудшено, так как запрет на повторное истребование в рамках налоговых проверок документов, представленных в налоговый орган с 2010 г., мог быть обойден запросом этих же документов в рамках проведения иных мероприятий налогового контроля, 2) ухудшающим положениям придана обратная сила.

Вместе с тем, из – за недостатка юридической техники в изложении статьи 93.1 НК РФ, в правоприменительной практике широко распространено истребование документов, ранее представленных в порядке статьи 93.1 НК РФ.

### **3. Порядок изготовления копии истребуемого налоговым органом документа**

Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Заверенной копией документа является копия документа, на которую в соответствии с установленным порядком представляются необходимые реквизиты, придающие ей юридическую силу.

Для свидетельствования верности копии подлиннику документа на последнем листе копии на свободном месте под текстом следует указывать место нахождения подлинника документа, слово «Верно», наименование должности лица, заверившего копию; личную подпись, расшифровку подписи, дату заверения; печать. Листы многостраничных копий нумеруются, отметка о заверении копии дополняется указанием количества листов копии: «Всего в копии \_\_\_\_\_ л.».

Однако на практике налоговые органы удовлетворяются представленной налогоплательщиком заверенной подшивкой, в которую включены несколько документов, каждый из которых отдельно не заверен.

В случае представления незаверенных копий или заверения только последней страницы подшивки документов налогоплательщик несет риски:

привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного статьей 126 НК РФ,

повторного запроса документов (особенно, если в представленных незаверенных копиях налоговым органом обнаружены ошибки).

## **Предложения по совершенствованию**

### **1. Введение последовательности мероприятий налогового контроля**

В рамках камеральной налоговой проверки налоговый орган в ряде случаев обязан, а в ряде случаев вправе направить налогоплательщику требование о представлении пояснений.

В тех случаях, когда налоговый орган должен потребовать пояснения, истребование документов не может производиться, если налогоплательщиком предварительно не было получено от налогового органа требование о даче пояснений.

Это, с учетом принятых в НК РФ поправок означает, что с 2015 года налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, если им выявлены противоречия (несоответствия) в сведениях об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, свидетельствующие о занижении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы налога, заявленной к возмещению, но об этих противоречиях (несоответствиях) налоговым органом не было сообщено налогоплательщику с требованием представить пояснения.

Независимо от оснований истребования документов в рамках камеральной налоговой проверки, такое истребование должно быть обусловлено обнаружением налоговым органом ошибок и противоречий в отчетности налогоплательщика. Что в свою очередь означает, что истребованию документов предшествует направление налогоплательщику требования о даче пояснений, в котором обнаруженные налоговым органом ошибки и противоречия должны быть перечислены.

### **2. Ограничение случаев истребования документов**

Истребование документов по такому основанию как использование налогоплательщиком налоговых льгот должно быть ограничено положениями законодательства о налогах и сборах, в которых соответствующие преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков, непосредственно названы налоговыми льготами. В НК

РФ налоговые льготы по налогам предусмотрены в статьях 381 и 395. Предлагается непосредственно в этих статьях предусмотреть право налогового органа на истребование документов в рамках камеральной проверки, а пункт 6 статьи 88 НК РФ, содержащий такое специальное основание для истребования документов как использование налоговых льгот, признать утратившим силу.

### **3. Запрет на повторное истребование документов**

Независимо от причин и обстоятельств первоначального представления документов в налоговый орган, должен быть установлен запрет на повторное истребование у физического лица или организации любых документов, ранее представленных ими в налоговый орган.

### **4. Увеличение срока представления документов**

Истребование документов у налогоплательщика о деятельности его контрагентов более часто встречающееся мероприятие налогового контроля, чем истребование документов у налогоплательщика о нем самом. В целях снижения административной нагрузки срок представления документов, истребованных в рамках статьи 93.1 НК РФ, должен быть увеличен с 5 до 10 дней с сохранением возможности его продления налоговым органом по уведомлению налогоплательщика.

### **5. Исключение ответственности за ненадлежащее представление истребуемых документов**

Следует включить в статью 126 НК РФ примечание, согласно которому не признается правонарушением представление налогоплательщиком документов с несоблюдением установленного порядка их заверения, если указанные документы приняты налоговым органом (указанные документы не возвращены налоговым органом в течение двух дней со дня их получения).

### **6. Расширение практики представления истребуемых документов в электронной форме**

Если истребуемый у налогоплательщика документ составлен в электронной форме по установленным ФНС России форматам, то его представление может производиться в электронном виде. В ином случае представление документа производится на бумажном носителе в виде заверенной налогоплательщиком копии с отметкой о подписании оригинала документа электронной подписью.

Должно быть продолжено утверждение приказами ФНС электронных форматов документов, включая применение к истребуемым документам форматов их представления в сканированном виде.

## **10. Новые правила контроля за исполнением обязанностей банков установленных Налоговым кодексом Российской Федерации**

Проектом приказа ФНС России «Об утверждении порядка контроля за исполнением банками обязанностей, установленных налоговым кодексом Российской Федерации» (далее – Порядок) планируется утвердить новый вид налогового администрирования.

Данный вопрос прорабатывался ТПП РФ еще осенью 2013 года. Тогда с аналогичной инициативой выступил Минфин России и разработал соответствующий проект федерального закона, которым вносились поправки в НК РФ. В результате многочисленных обсуждений, в том числе на площадке ТПП РФ, указанный проект федерального закона был отклонен. Теперь же подобная инициатива возникла в форме соответствующего проекта приказа ФНС России, которым утверждается Порядок, который, в частности, устанавливает требования к организации и проведению налоговыми органами мероприятий по контролю за исполнением банками обязанностей, установленных НК РФ.

Вместе с тем, в последующих положениях Порядка произведена замена понятий: «контроль» заменен «проверкой».

Порядок вводит не предусмотренную Кодексом форму контроля – самостоятельную проверку банка и (или) филиала банка по предмету соблюдения обязанностей, установленных статьями 46, 60, 76, 86 НК РФ.

Содержание указанной проверки составляют не предусмотренные НК РФ мероприятия налогового контроля, в том числе, проверка документов на территории (в помещении) банка (филиала банка) вне рамок выездной налоговой проверки, истребование документов, включая специальный срок исполнения банком требования о представлении документов.

Согласно статье 6 НК РФ нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим Кодексу, если такой акт, в частности:

- вводит обязанности, не предусмотренные НК РФ, или изменяет определенное НК РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены Кодексом;
- разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ.

С учетом изложенного, проект приказа в представленной редакции противоречит НК РФ.

Кроме того у ТПП РФ есть еще ряд замечаний по отдельным Положениям Порядка, которые состоят в следующем:

1. В соответствии с подп.2.1 пункта 1 ст.31 НК РФ налоговые органы вправе контролировать исполнение банками обязанностей, установленных настоящим Кодексом. Порядок контроля за исполнением банками обязанностей, установленных настоящим Кодексом, утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Центральным банком Российской Федерации. Однако из текста проекта приказа этого не следует.

2. В соответствии с абз.11 пункта 4 проекта приказа «Истребованные документы представляются в налоговый орган ... в течение трех рабочих дней со дня вручения соответствующего требования».

2.1. Данный срок представляется весьма сжатым и трудно реализуемым на практике, особенно в случае, когда речь идет о значительном объеме истребованных документов, а также в случае, когда истребуемые документы не находятся в распоряжении проверяемого либо требуется время для их получения. Например, в соответствии с пунктом 3 ст.93 (Истребование документов при проведении налоговой проверки) НК РФ «Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней (20 дней - при налоговой проверке консолидированной группы налогоплательщиков) со дня получения соответствующего требования. В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение установленного настоящим пунктом срока, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы. В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.»

Согласно пункту 5 ст.93.1. (Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках) НК РФ «Лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не

располагает истребуемыми документами (информацией). Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок представления этих документов (информации). Истребуемые документы представляются с учетом положений, предусмотренных пунктами 2 и 5 статьи 93 настоящего Кодекса.»

Как видно, НК РФ предусматривает более длительные сроки для представления документов в ходе проведения проверок налоговыми органами, а также возможности продления этих сроков. Целесообразно аналогичные подходы использовать и в проекте приказа.

3. В Приложении №3 к проекту приказа (Требование о предоставлении документов) указано следующее: «Вам необходимо представить в течение 3 дней со дня вручения настоящего требования следующие документы за период...».

3.1. Предусмотренный в Приложении №3 срок (3 дня) не соответствует сроку предоставления документов, указанному в текущей редакции проекта приказа – 3 рабочих дня.

3.2. Как было отмечено выше, целесообразно данный срок увеличить с учетом подхода к срокам предоставления документов, закрепленного в ст.ст. 93 и 93.1 НК РФ, и соотнести его со сроком, указанным в тексте проекта приказа.

4. В соответствии с абз.12 пункта 4 проекта приказа «В случае непредставления (полного или частичного) банком (филиалом банка) запрошенных налоговым органом документов... проверка проводится на территории (в помещении) банка (филиала банка)». Представляется, что данная формулировка требует доработки по следующим соображениям:

4.1. Непредставление (полное или частичное) запрошенных документов может быть мотивированным, как это предусматривается в ст.ст. 93 и 93.1 НК РФ.

4.2. Не все документы могут обладать равнозначной ценностью при проведении проверки. Если речь идет о непредоставлении документа, который, по сути, не влияет на результаты проверки, проводить по этой причине проверку на территории (в помещении) банка может оказаться гораздо более трудоемким и затратным мероприятием и для налоговых органов в том числе. Поэтому, целесообразно предусмотреть в проекте приказа подобные ситуации и, например, использовать формулировку «проверка может проводиться на территории (в помещении) банка (филиала банка)», в зависимости от каждого конкретного случая.

4.3. Как быть в случае, если у проверяемого лица отсутствует возможность предоставить помещение для проведения проверки? Или в случае отсутствия банка (филиала банка) по месту его нахождения? Формулировка в текущей редакции не допускает таких ситуаций.

Тогда как, например, в соответствии с абз.2 п.1 ст. 89 НК РФ «В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа».

5. В соответствии с абз.13 пункта 4 проекта приказа по результатам проверки налоговым органом составляется Справка о проведенной проверке исполнения банком обязанностей, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации.

5.1. Проект приказа не содержит подробных требований к содержанию этой Справки, срокам ее составления, механизму вручения данного документа проверяемому лицу.

Например, согласно пункту 15 ст.89 НК РФ, который можно взять за основу, «В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю. В случае, если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте».

6. В соответствии с абз.16 пункта 4 проекта приказа в Справке (о проведении проверки) могут указываться обстоятельства, возникшие в результате противодействия со стороны уполномоченных лиц банка проведению проверки, и содержится открытый перечень подобных обстоятельств, включая отказ от предоставления документов, отсутствие документов, сокрытие (уничтожение) доказательств и иные обстоятельства.

6.1. Данные формулировки представляются не вполне корректными, т.к. отказ от предоставления документов, отказ в доступе на территорию банка (филиала банка), сокрытие (уничтожение) доказательств скорее могут являться формами противодействия проведению проверки, а не обстоятельствами. Тогда как отсутствие документов, отсутствие банка (филиала банка) по месту его нахождения, отсутствие (нахождение в розыске) должностных лиц банка (филиала банка) правильнее отнести к обстоятельствам, возникшим в результате возможного противодействия проведению проверки со стороны уполномоченных лиц банка.

В качестве варианта, можно отдельно прописать возможные формы противодействия проведению проверки и обстоятельства, которые могут свидетельствовать о том, что такое противодействие осуществляется. Либо отойти от формулировки «обстоятельства, возникшие в результате противодействия» и использовать по аналогии юридические

конструкции, закрепленные в других нормативных правовых актах. Например, в соответствии с пунктом 6.1. Инструкции Банка России от 24.04.2014 № 151-И «О порядке проведения проверок деятельности некредитных финансовых организаций и саморегулируемых организаций некредитных финансовых организаций уполномоченными представителями Центрального банка Российской Федерации (Банка России)» «Неисполнение (ненадлежащее исполнение) поднадзорной организацией обязанностей по содействию в проведении проверки поднадзорной организации, определенных настоящей Инструкцией, считается противодействием проведению проверки поднадзорной организации.

В качестве факта противодействия проведению проверки поднадзорной организации могут быть признаны, в том числе:

- отсутствие поднадзорной организации по ее местонахождению (адресу) (за исключением случаев, связанных с изменением поднадзорной организацией своего местонахождения (адреса) в установленном порядке);
- непринятие мер к обеспечению беспрепятственного доступа руководителя и членов рабочей группы в здания и другие помещения проверяемой поднадзорной организации в соответствии с подпунктом 5.1.2 пункта 5.1 настоящей Инструкции;
- непринятие мер к обеспечению, если это необходимо для проведения проверки, организации беспрепятственного доступа руководителя и членов рабочей группы в помещения других организаций, привлеченных проверяемой поднадзорной организацией в соответствии с законодательством Российской Федерации для исполнения ее обязательств по договору, организаций, в которых находятся программно-аппаратные средства поднадзорной организации;
- отказ руководителя поднадзорной организации или ответственного работника поднадзорной организации либо работника поднадзорной организации, ответственного за работу с корреспонденцией, от получения (приема) поручения на проведение проверки (дополнения к поручению на проведение проверки) после его предъявления и (или) отказ от удостоверения факта получения (приема) поручения на проведение проверки (дополнения к поручению на проведение проверки) в порядке, установленном пунктами 5.1 и 5.2 настоящей Инструкции;
- неисполнение либо несвоевременное исполнение поднадзорной организацией требования о совершении поднадзорной организацией действий по обеспечению содействия в проведении проверки, содержащегося в предварительном уведомлении о проведении проверки поднадзорной организации и (или) в заявке на предоставление документов (информации) и оказание содействия;



- непредоставление (за исключением случаев объективной невозможности предоставления) руководителю и членам рабочей группы рабочих мест в отдельном служебном помещении поднадзорной организации в нарушение обязанности, установленной подпунктом 3.3.3 пункта 3.3 настоящей Инструкции;
- отказ руководителя поднадзорной организации от исполнения, неисполнение либо несвоевременное исполнение обязанностей, установленных пунктом 3.2 настоящей Инструкции;
- отказ руководителя поднадзорной организации либо ответственного работника поднадзорной организации от получения заявки на предоставление документов (информации) и оказание содействия и (или) отказ от удостоверения факта получения заявки на предоставление документов (информации) и оказание содействия;
- непредоставление поднадзорной организацией документов (информации) или их копий, в том числе электронных документов (информации) и выборок информации (наборов записей), объяснений руководителя и работников поднадзорной организации, на основании заявки на предоставление документов (информации) и оказание содействия, составленной руководителем и (или) членами рабочей группы, в установленные ими сроки и в полном объеме в соответствии с пунктом 3.4 настоящей Инструкции;
- отказ руководителя поднадзорной организации или ответственного работника поднадзорной организации от исполнения, неисполнение либо несвоевременное исполнение обязанности по направлению подготовленных руководителем рабочей группы запросов о предоставлении документов (информации), установленной подпунктом 3.3.7 пункта 3.3 настоящей Инструкции;
- отказ руководителя поднадзорной организации или ответственного работника поднадзорной организации от исполнения, неисполнение либо несвоевременное исполнение требования о выполнении поднадзорной организацией иных действий в целях оказания содействия в проведении проверки;
- разглашение поднадзорной организацией третьим лицам информации, содержащейся в акте проверки (в том числе в промежуточном акте проверки, акте проверки по отдельным вопросам) и (или) иных документах, составленных Банком России, руководителем и (или) членами рабочей группы при организации, проведении и оформлении результатов проверки поднадзорной организации и имеющих ограничительную пометку «Для служебного пользования», за исключением случаев, установленных законодательством Российской Федерации.»

В соответствии с п.6.2. указанной Инструкции Банка России «В случае противодействия проведению проверки поднадзорной организации, в том числе при наличии фактов, определенных пунктом 6.1 настоящей главы, руководитель рабочей группы составляет акт о противодействии проведению проверки в двух экземплярах в соответствии с приложением 12 к настоящей Инструкции...

...Акт о противодействии проведению проверки подписывается руководителем рабочей группы и членом (членами) рабочей группы.»

6.2. Не понятно, кто является уполномоченными лицами банка. Тем более, что наступление обстоятельств, перечисленных выше и относимых к противодействию проверке, может возникнуть от действий лиц, формально не имеющих с банком каких-либо отношений (связей). Поэтому желательно очертить круг (признаки) лиц, относимых к уполномоченным.

6.3. В связи с тем, что предусмотренные проектом приказа действия налоговых органов и последствия для проверяемых по своей сути и процедурно сходны с выездными и камеральными налоговыми проверками, предусмотренными Налоговым кодексом, использование только формата Справки о проведенной проверке исполнения банком обязанностей, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, представляется не достаточным. Прежде всего потому, что у проверяемых должна быть возможность представлять свои возражения и осуществлять защиту своих прав и законных интересов. Поэтому имеет смысл предусмотреть в нормативных правовых актах, регламентирующих полномочия налоговых органов (в т.ч. в НК РФ), и проекте приказа составление Акта по результатам проверки исполнения банком обязанностей, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации. При этом необходимо прописать порядок его составления, вручения проверяемому лицу, представления возражений, обжалования и т.п.

По тексту проекта приказа только в одном месте - абз.1 пункта 5 упоминается «Акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о неисполнении банком (филиалом банка) обязанностей, установленных Кодексом», да и то, вне рамок проведения проверки налоговым органом выполнения банком установленных Налоговым кодексом обязанностей.

За основу следует взять ст.100 НК РФ, в которой подробно прописан порядок оформления Акта налоговой проверки, порядок представления возражений на Акт и пр.

7. Проект приказа не предусматривает подробно технологию взаимодействия между налоговыми органами и проверяемыми лицами в ходе проверки. Что оставляет большое пространство для толкования и зло-

употреблений. Детально процедуры проведения проверок описаны в НК РФ и Инструкции Банка России от 24.04.2014 N 151-И «О порядке проведения проверок деятельности некредитных финансовых организаций и саморегулируемых организаций некредитных финансовых организаций уполномоченными представителями Центрального банка Российской Федерации (Банка России)». Указанные документы следует взять за основу в случае доработки Проекта приказа в этой части.

## 11. Актуальные вопросы проведения налоговых проверок

Как известно в практике проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами, по общему правилу, применяется реальный метод исчисления налогов, базирующийся на исследовании и оценке представленных налогоплательщиком документов, на точных данных бухгалтерского и налогового учета. Из-за дефектности документов, полученных налогоплательщиком от контрагентов, их формального оформления, недостоверности тех или иных подписей в сфере налогового контроля давно стало типичным исключение налоговыми органами у организаций и индивидуальных предпринимателей для целей налогообложения различных сумм налоговой выгоды.

Приходя к выводу о необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, налоговый орган, с одной стороны, полностью исключает все суммы, уплаченные им контрагенту при приобретении товаров и работ. С другой стороны, налоговый орган столь же полно учитывает в целях налогообложения все доходы налогоплательщика, полученные от дальнейшей реализации тех же самых спорных товаров и работ, третьим лицам.

Это обычное явление для выездных налоговых проверок в различных видах экономической деятельности, например, у любых производителей в промышленности, генеральных подрядчиков в строительстве, покупателей в оптовой торговле. В результате получается нелогичная и несправедливая для налоговой системы России ситуация: экономически расходы у налогоплательщика есть, в силу реальности реализованных товаров и работ, имеющих соответствующую стоимость приобретения, а юридически расходов нет, поскольку отсутствуют достоверно подтверждающие их документы.

Вытекающая отсюда актуальнейшая экономическая проблема заключается в значительном искажении налоговых обязанностей организаций и индивидуальных предпринимателей в ходе налогового контроля, где налоговые органы исчисляют целый ряд налогов по сделкам реализации конкретных товаров и работ налогоплательщика исключительно с выручки от реализации, без предоставления налоговой выгоды. Речь идет о НДС, акцизах, налоге на прибыль, НДФЛ, уплачиваемом индивидуальными предпринимателями, ЕСХН и едином налоге при применении упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов». В механизмах исчисления всех этих налогов по определению должна участвовать налоговая выгода, однако на практике ее исключают из-за несбалан-

сированного, незавершенного подхода в противодействии налоговым правонарушениям, высказанного в постановлении Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы».

Кроме того, эта проблема актуальна и для налогоплательщиков ЕНВД в тех случаях, когда налоговые органы дают иную юридическую квалификацию их сделок и характера деятельности, что приводит к изменению режима налогообложения. Тогда отсутствие расходных документов и несоблюдение избыточных требований Налогового кодекса к разделному учету становится причиной исчисления налогов малому бизнесу по общеустановленному режиму налогообложения с выручки от реализации товаров и работ без предоставления налоговой льготы.

Нетрудно понять: такой подход приводит к экономически необоснованному и чрезмерно высокому налогообложению, явному несоответствию начисленных налоговыми органами налогов фактической способности налогоплательщиков к их уплате. Он расходится с декларируемым в России с начала 2000-х годов снижением налоговой нагрузки на бизнес в рамках теории экономики предложения. Ясно, что исключение в связи с дефектностью документов либо их отсутствием фактически понесенных расходов в целях налогообложения ущемляет права организаций и индивидуальных предпринимателей, имеет профискальный мотив, искусственно увеличивает налоговую базу и сумму исчисленных налогов, нарушает выработанные финансовой наукой принципы налогообложения. В итоге общество получает налоги, подрывающие предпринимательскую активность, вызывающие отток капитала и воспроизводство теневой экономики.

Вот конкретный, показательный пример серьезной институциональной проблемы в налогообложении, свойственной целому ряду российских налогов в силу унифицированного механизма их исчисления, когда экономические налоговые ставки для бизнеса значительно отличаются от маржинальных налоговых ставок, установленных в законодательстве о налогах и сборах. Более того, исчисление налогов, предполагающих налоговую выгоду, исключительно с выручки от реализации противоречит самой сути этих налоговых изъятий, так как они по своей экономической природе, трансформированной в правила НК РФ, всегда должны исчисляться как соответствующая разница.

Таким образом, и в Налоговом кодексе и в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 содержится значительный пробел в методологии определения налоговой льготы, который на практике многократно применяется не в пользу налогоплательщиков и ежегодно затрагивает интересы тысяч организаций и индивидуальных предпринимателей. Кстати, после начисления чрезмерно высоких налогов, легко достигаются по-

роговые значения, установленные в примечаниях к статьям 198 и 199 УК РФ, и материалы налоговых проверок направляются в следственные органы, где возбуждаются неубедительные уголовные дела. Отсюда закономерно, что незавершенность НК РФ и судебной практики в сфере налогообложения становится одной из причин снижения предпринимательской активности, сокращения занятости и стагнации в российской экономике.

Возникшее противоречие, с нашей точки зрения, должно быть разрешено посредством расширения использования расчетного метода в налогообложении. В анализируемой экономической проблеме складывается парадоксальная и оригинальная ситуация: расчетный метод становится предпочтительнее реального метода исчисления налогов. В ситуации объективной неопределенности у налогоплательщика с суммой налоговой выгоды, расчетный метод ее исчисления является более справедливым и достоверным, чем реальный метод. Нельзя ставить принцип документального подтверждения налоговой выгоды выше объективного факта ее наличия в экономической деятельности налогоплательщика. Следовательно, нужно научное обоснование расширения применения расчетного метода в налоговой системе России, его более активное использование в практике налогового контроля и в ходе рассмотрения налоговых споров в судебных органах. При этом налоговая выгода должна исчисляться расчетным методом, на основании данных, как о самом налогоплательщике, так и об иных, в том числе, аналогичных налогоплательщиках.

Уместно предположить, что у аналогичных налогоплательщиков налоговая выгода аналогична. В основе расчетного метода определения сумм налоговой выгоды должна лежать презумпция того, что у налогоплательщика, занимающегося одним видом деятельности в сходных условиях размер экономически необходимой налоговой выгоды с большой долей вероятности должен быть сопоставимым. Поэтому обязательно нужно учитывать для целей налогообложения объективную, потенциально неизбежную налоговую выгоду организации или индивидуального предпринимателя, без которой невозможно появление налоговой базы.

Поэтому целесообразнее ввести в НК РФ правило об определении соответствующего размера налоговой выгоды налоговыми органами и (или) судебными органами в каждом конкретном спорном случае индивидуально. Нужно не фиксировать в законе некую «усредненную налоговую выгоду», а сформулировать право налогоплательщика доказывать ее факт и размер, когда отсутствуют достоверные данные бухгалтерско-го и налогового учета.

В этой связи, мы полагаем, что при доказывании налогоплательщиком факта получения дохода от реализации товаров и работ, не имеющих достоверного документального подтверждения их приобретения, необходимо определение налоговой выгоды по аналогии, приблизительный размер которой доказывает как налогоплательщик, так и налоговый орган, в ходе налогового контроля или разрешения спора.

Таким образом, в налоговую систему России необходимо вводить комбинированное формирование итоговой налоговой выгоды налогоплательщика (документальное подтверждение неоспариваемой части налоговой выгоды, а в неподтвержденной документами части – применение аналогии). Это логичный и единственно верный способ решения исследуемой проблемы. Думается, только при допустимости определения налоговой выгоды налогоплательщика расчетным методом, исчисление налогов по результатам выездных налоговых проверок станет справедливым, экономически обоснованным, не подрывающим ведение предпринимательской деятельности и соответствующим принципам, выработанным финансовой наукой.

### **Предложение об исключении избыточного налогового контроля за контролируруемыми сделками в сфере электроэнергетики**

#### **Недостатки действующего законодательства:**

Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) предусмотрено проведение налогового контроля за контролируруемыми сделками, по результатам которого возможно доначисление налогов в случае отклонения цены, применяемой в сделке, от рыночной цены, а также обязанность по предоставлению документации по контролируемым сделкам.

При этом, НК РФ установлены исключения, предусматривающие презумпцию рыночных цен для отдельных категорий сделок и позволяющие не предоставлять документацию по таким сделкам.

Вместе с тем, перечень указанных исключений не учитывает отраслевую специфику определения цен по сделкам, совершаемым на оптовом рынке электрической энергии и мощности (далее – оптовый рынок).

В соответствии с законодательством Российской Федерации об электроэнергетике, цены по сделкам, совершаемым на оптовом рынке, определяются не самостоятельно продавцами и покупателями по сделкам, а организацией коммерческой инфраструктуры оптового рынка (за исключением цен по свободным договорам, определяемым самостоятельно участниками оптового рынка и регулируемых цен (тарифов), устанавливаемых уполномоченным государственным органом).

При этом, организация коммерческой инфраструктуры оптового рынка определяет данные цены в едином для всех участников оптового рынка порядке, установленном законодательством Российской Федерации об электроэнергетике, независимо от того являются ли они взаимозависимыми лицами или не являются таковыми.

Данные о результатах торговли электрической энергией и мощностью, предоставляемые организацией коммерческой инфраструктуры оптового рынка, являются в соответствии с законодательством Российской Федерации об электроэнергетике официальным источником информации о рыночных ценах.

Определение цен по сделкам, совершаемым на оптовом рынке электрической энергии и мощности, третьим лицом – организацией коммерческой инфраструктуры, обязанной определять такие цены в соответствии с законодательством об электроэнергетике, установление порядка определения указанных цен на уровне нормативных правовых актов, единообразное применение данного порядка в отношении продавцов и покупателей электрической энергии и мощности, как являющихся взаимозависимыми, так и не являющимися таковыми, исключает возможность реализации и приобретения электрической энергии и мощности по ценам, отличным от цен, определенных организацией коммерческой инфраструктуры оптового рынка.

При таких обстоятельствах искажение налоговой базы по соответствующим налогам в связи с совершением указанных сделок исключено, как со стороны участников оптового рынка, являющихся взаимозависимыми лицами, так и со стороны участников оптового рынка, не являющихся таковыми.

Кроме того, аналогичные (сопоставимые) с применяемыми на ОРЭМ принципы и процессы ценообразования устанавливаются законодательством, регулирующим отношения, возникающие на организованных торгах на товарном и (или) финансовом рынках. При этом в статье 105.3 НК РФ предусмотрено соответствующее исключение для цен, установленных по результатам биржевых торгов. Такие цены признаются для целей налогообложения рыночными по умолчанию.

Исходя из вышеизложенного, налоговый контроль за сделками, совершаемыми на оптовом рынке, в которых цены, определенные организацией коммерческой инфраструктуры, признаются законодательством Российской Федерации рыночными ценами, является излишним и влечет лишь дополнительную административную и финансовую нагрузку на налогоплательщиков, осуществляющих торговлю электрической энергией и мощностью, а также дополнительную нагрузку на налоговые органы в связи с проверкой предоставленной документацией по указанным сделкам.



**Предложение:**

Установить в НК РФ презумпцию соответствия цен, определенных организацией коммерческой инфраструктуры оптового рынка в соответствии с законодательством Российской Федерации, рыночным ценам.

Дополнить перечень исключений, установленный НК РФ в отношении обязанности по предоставлению документации по контролируемым сделкам, сделками, совершаемыми на оптовом рынке, цены в которых определяются организацией коммерческой инфраструктуры в соответствии с законодательством Российской Федерации.

## 12. Формирование благоприятного налогового климата для инвесторов в регионах России

Одной из основных задач государства является создание институциональных условий, способствующих формированию благоприятного инвестиционного климата. Субъектами стимулирования являются государственные предприятия, бюджетные учреждения, субъекты малого и среднего предпринимательства, инфраструктурные предприятия и организации, участники региональных инвестиционных проектов и др.

Косвенная поддержка инвестиционной активности инвесторов осуществляется за счет предоставления налоговых стимулов территориального характера. В структуре налоговой базы субъектов Российской Федерации преобладает прибыль организаций, стоимость налогооблагаемого имущества (движимого и недвижимого), а в структуре налоговой базы муниципалитетов – стоимость земельных участков.

Детальный анализ нормативных правовых актов 83 субъектов Российской Федерации<sup>16</sup> в части налогообложения прибыли организаций позволил получить следующие результаты.

Большинство регионов использует регулирующие возможности налога на прибыль организаций, стимулируя направление средств предприятий на инвестиционные цели. Наиболее распространённой является льгота, направленная на стимулирование реализации инвестиционных проектов в регионе. Данный факт особенно отраден в связи с тем, что с принятием Главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации в 2002 году были существенно сокращены возможности государственного регулирования через этот налог инвестиционной активности предприятий (был отменен порядок исключения из налоговой прибыли средств, направляемых предприятием на финансирование капитальных вложений).

В отдельных регионах льготы могут не носить четко выраженного инвестиционного характера, но может быть предусмотрено снижение налоговой ставки для предприятий с иностранными инвестициями (понижение ставки на 2 процентных пункта в первые 4 года деятельности в Республике Башкортостан) и для предприятий, заключивших с органами региональной власти договора об экономическом сотрудничестве (понижение ставки до 4,5 процентных пунктов в Республике Саха-Якутия).

---

<sup>16</sup>Пинская М.Р. Льготы по налогообложению прибыли, имущества, земли: региональный аспект // Налоговая политика и практика. 2012. № 12. с. 30-34

В ряде регионов предусмотрены льготы социальной направленности: пониженные налоговые ставки (13,5%) для общественных организаций инвалидов, для образовательной и медицинской деятельности, товариществ собственников жилья, для социальных инвесторов. Во многих регионах предусмотрены также налоговые льготы в виде пониженной ставки налога на прибыль организаций для федеральных государственных унитарных предприятий уголовно-исполнительной системы.

Сохраняется значительное количество регионов, особенно в Сибирском, Дальневосточном федеральных округах, не предлагающих льготные режимы налогообложения прибыли или довольствующихся наличием льгот, установленных на федеральном уровне для резидентов особых экономических зон (в туристско-рекреационных особых экономических зонах в Иркутской области и Алтайском крае, в промышленно-производственной особой экономической зоне в Республике Татарстан).

Практически все регионы заинтересованы в привлечении инвестиций, поэтому они используют стимулирующие возможности не только налога на прибыль организаций, но и налога на имущество организаций. Детальный анализ нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации в части налогообложения имущества организаций позволил получить следующие результаты.

Большинство регионов предоставляет льготы в поддержку инвестиционных проектов. Практически все регионы предоставляют льготы социального характера: в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения. К примеру, для организаций, направляющих средства на содержание детских учреждений (развитие детских домов, домов ребенка, отдых или оздоровление детей) в Белгородской области предусмотрено снижение суммы налога на 50%, а в Ивановской области – освобождение от налога. Значительное число регионов через освобождение от налога на имущество организаций оказывают поддержку в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса. Характерно льготирование некоторых видов экономической деятельности: сельскохозяйственной деятельности, в т.ч. выращивания и лова рыбы, деревообработки, разработки месторождений углеводородного сырья. В качестве позитивного момента следует отметить, что наметилась тенденция к налоговому стимулированию природоохранной деятельности (в особенности в Уральском федеральном округе), что свидетельствует о повышении ответственности представителей субфедеральной власти за качество жизни на их территориях. Примечательно, что налоговые льготы применяются при условии реинвестирования высвободившихся вследствие льготного

налогообложения средств в развитие производственной базы. Это свидетельствует о росте заинтересованности представителей региональной власти в развитии экономического потенциала своей территории.

В то же время, есть субъекты Российской Федерации (например, Алтайский край), в которых региональные льготы по налогу на имущество организаций не предусмотрены. Можно также говорить о существовании такого негативного явления, как лоббирование интересов: имеют место адресные льготы, которыми может воспользоваться достаточно узкий круг налогоплательщиков. Например, в Орловской области ставка налога на имущество в 1,1% установлена для организаций, осуществляющих селекционно-гибридную работу по разведению племенных свиней, а в Тюменской области от налога освобождены: предприятия химико-фармацевтической промышленности с проектной мощностью не менее 12 миллионов флаконов инфузионных растворов, 1 миллиарда таблеток, 32 миллионов капсул в год.

Детальный анализ нормативных правовых актов представительных органов местного самоуправления в части налогообложения земли позволил получить следующие результаты. Практически во всех субъектах Российской Федерации установлены пониженные ставки в отношении земельных участков, отнесенных к землям в составе зон сельскохозяйственного использования и используемых для сельскохозяйственного производства. Распространены налоговые льготы в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, а также занятых индивидуальными гаражами, гаражными кооперативами, гаражно-строительными кооперативами. В связи с тем, что муниципальные власти ответственны за предоставление локальных общественных благ, в большинстве территориальных образований не облагаются земли общего пользования: дороги, парки отдыха. В ряде регионов отмечается природоохранная направленность налоговых льгот: в отношении земельных участков, на которых расположены очистные сооружения для очистки сточных вод, природные парки, рекреационные зоны, древесно-кустарниковая растительность, предназначенная для защиты от вредных природных, техногенных явлений и др. Осуществляется также налоговая поддержка размещения объектов образования, науки, здравоохранения и социального обеспечения, физической культуры и спорта, культуры, искусства, религии.

Таким образом, льготы по земельному налогу предоставляются преимущественно физическим лицам для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства, а не организациям или индивидуальным предпринимателям. Это является следствием низкого удельного веса земельного

налога в общем объеме доходов местных бюджетов и отсутствия заинтересованности органов местного самоуправления в расширении налоговой базы по земельному налогу как источника доходов своих бюджетов.

Анализ законодательных инициатив в Российской Федерации по созданию благоприятного налогового климата показал, что основной объем налоговых преференций предоставляется за счет налогов, поступающих в региональные и местные бюджеты, хотя в структуре доходов бюджетов территорий объем безвозмездных поступлений может порой превышать объем налоговых доходов. Анализ налоговых льгот позволил выявить формирование в ряде округов (в первую очередь, в Центральном и Уральском федеральных округах) определенной системы, сложившейся в практике налогового стимулирования инвестиционной деятельности российских налогоплательщиков. Однако в силу существующего порядка разграничения налоговых полномочий по установлению налоговых льгот объем налоговых поступлений в региональные и местные бюджеты не зависит от реального вклада каждого региона в создание благоприятного налогового климата для инвесторов. Причина низкой востребованности налоговых льгот инвесторами заключается в несовершенстве налоговых инструментов и превалировании льгот, предоставляемых за счет бюджетов территорий, находящихся в сложном финансовом положении, особенно это касается депрессивных регионов и отдаленных регионов с низкой плотностью населения.

Капитал приходит туда, где обеспечивается защита интересов бизнеса, в первую очередь, защита собственности, где созданы благоприятные условия для получения банковских кредитов, и, наконец, действуют налоговые преференции, позволяющие инвесторам быть конкурентоспособными на рынке. Налоговые стимулы на региональном уровне способствуют занятости, росту продаж и капитальных затрат. В связи с этим государство должно совершенствовать систему территориальных налоговых преференций

### **13. Преференции по налогу на прибыль организаций для налогоплательщиков – резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области**

В 2014 году разработан законопроект, который направлен на изменение механизма предоставления налоговой преференции по налогу на прибыль организаций для налогоплательщиков – резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области по аналогии с механизмом налоговой преференции, предусмотренным для налогоплательщиков – участников региональных инвестиционных проектов.

1. Законопроект, по мнению ТПП РФ и бизнеса, в существующей редакции не решает существующую проблему исчисления сроков применения налоговых льгот резидентами ОЭЗ Калининградской области.

На наш взгляд, в текущей редакции законопроект не в полной мере соответствует целям его принятия.

А. Действующая редакция статьи 288.1 Налогового Кодекса РФ, содержащая понятие «календарный год», приводит к судебным спорам: налогоплательщики, основываясь на положениях действующего законодательства, трактуют понятие календарного года, как периода, состоящего из 365/366 дней, тогда как налоговые органы придерживаются той позиции, что календарным годом может быть признан период, длительностью менее 365/366 дней («неполный год»). Трактовка налоговых органов о привязке срока применения налоговых льгот к «неполному году» приводит к дискриминации/неравенству резидентов ОЭЗ (что подтверждено решениями судебных органов).

В предложенной законопроектом редакции исчисление срока привязано к понятию «налоговый период» (в котором получены первые доходы от реализации товаров (работ, услуг), произведенных (выполненных, оказанных) в рамках реализации инвестиционного проекта). При этом, согласно действующему законодательству налоговым периодом по налогу на прибыль может быть неполный год длительностью менее 365/366 дней (см. ч.2 ст.55 Налогового Кодекса РФ).

**Таким образом, законопроект в текущей редакции допускает исчисление срока применения налоговых льгот в отношении неполного года, что по-прежнему приводит к дискриминации/неравенству резидентов ОЭЗ.**

Для примера: Согласно законопроекту, резидент ОЭЗ, получивший первые доходы от реализации инвест.проекта в январе 2014 года, будет применять налоговые льготы полных 10 лет (с января 2014 до конца 2023 года включительно).

Тогда как резидент ОЭЗ, получивший первые доходы от реализации инвест.проекта в конце ноября 2014 года, будет применять налоговую льготу фактически полных 9 лет (полные 2015-2023г.г. + 1 месяц 2014г.)

В. Законопроект не решает проблему исчисления сроков льготирования в части срока применения налоговой ставки по налогу на имущество.

Существующая сейчас проблема исчисления сроков льготирования, на решение которой направлен законопроект, актуальна не только для налога на прибыль, но и для налога на имущество резидентов ОЭЗ Калининградской.

В то же время, **вопрос исчисления сроков в отношении применения льготных ставок по налогу на имущество законопроект не затрагивает.**

2. Законопроект в текущей редакции ухудшает положение резидентов ОЭЗ Калининградской области по сравнению с действующей редакцией статьи 288.1 Налогового Кодекса РФ.

А. Уменьшается срок применения льготы.

Согласно текущей редакции ст.288.1 НК РФ резиденты ОЭЗ вправе применять следующие льготные ставки налога на прибыль **в течение 12-ти лет** (ставку 0% в первые шесть календарных лет с даты регистрации в реестре резидентов; 10% - в последующие шесть лет.

Тогда как согласно законопроекту резиденты ОЭЗ вправе применять следующие льготные ставки налога на прибыль **в течение 10-ти лет** (не более 10% - в первые пять лет с налогового периода, в котором получены первые доходы от реализации проекта и не более 13,5% (18%) – в последующие пять лет.

Таким образом, в целом законопроектом сокращается срок применения резидентами ОЭЗ налоговых льгот с 12 до 10 лет.

Безусловно, положительным для многих налогоплательщиков-резидентов ОЭЗ является положение законопроекта о том, что право на льготу начинает исчисляться не с даты регистрации в качестве резидента, а с налогового периода, в котором получены первые доходы от реализации.

Тем не менее, для очень многих резидентов ОЭЗ данное положение законопроекта не компенсирует вышеуказанное сокращение льготированного периода, поскольку многие резиденты реализуют проекты, связанные с приобретением дорогостоящего инвестиционного имущества, которое способно генерировать доход с момента его приобретения (например, собственники железнодорожного парка, собственники морских судов и другие подобные проекты).

Очевидно, что вышеуказанное сокращение сроков льготирования негативно скажется на инвестиционной привлекательности режима ОЭЗ в Калининградской области.

В. Уменьшается размер предоставляемых налоговых льгот (при отсутствии регионального регулирования)

Согласно текущей редакции ст.288.1 НК РФ резиденты ОЭЗ вправе применять следующие льготные ставки: 0% в первые шесть календарных лет с даты регистрации в реестре резидентов и 10% - в последующие шесть лет. Ставки фиксированные, не зависящие от положений региональных нормативных актов.

Тогда как согласно законопроекту, резиденты ОЭЗ вправе применять следующие льготные ставки: не более 10% - в первые пять лет с налогового периода, в котором получены первые доходы от реализации проекта и не более 13,5% (18%) – в последующие пять лет.

Таким образом, законопроектом уменьшается размер предоставляемых налоговых льгот (в случае отсутствия соответствующего регионального акта).

Отметим, что законопроект предусматривает возможность снижения по усмотрению региональных властей применимой резидентами ОЭЗ налоговой ставки. Несмотря на это допущение, существующий сейчас порядок предоставления льготных налоговых ставок является для инвесторов гораздо более привлекательным, поскольку размер льготной ставки не ставится в зависимость от волеизъявления региональной власти.

3. Гарантии стабильности условий налогообложения для действующих резидентов ОЭЗ

Часть 2 статьи 2 законопроекта предусматривает, что положения законопроекта будут распространяться на правоотношения, возникшие с 01 января 2015 года.

На наш взгляд, указанная статья в предложенной законопроектом редакции может дать основания налоговым органам применять положения законопроекта с 01 января 2015 года к уже **зарегистрированным резидентам ОЭЗ**.

В связи с чем указанные резиденты будут вынуждены отстаивать в судебных органах свое право на продолжение работы в прежних условиях налогообложения, основывая на применении статьи 6 «Гарантии резидентам» Федерального закона №16-ФЗ «Об ОЭЗ в Калининградской области <...>».

4. Недостижение равенства инвестиционных условий налогообложения для резидентов ОЭЗ Калининградской области и для участников региональных инвестиционных проектов.

Как было указано выше, текущая редакция законопроекта ухудшает положение резидентов ОЭЗ Калининградской области по сравнению с действующими сейчас положениями статьи 288.1. Налогового Кодекса РФ.



Одновременно следует отметить, что с принятием данного законопроекта условия инвестирования резидентов ОЭЗ Калининградской области и участников региональных инвестиционных проектов **не будут равными.**

При одинаковом объеме налоговых льгот участники региональных инвестиционных проектов для получения статуса инвестора обязаны обеспечить объем капитальных вложений в сумме 50 миллионов рублей в течение 3-х лет. Тогда инвесторы Калининградской области для получения статуса резидента ОЭЗ обязаны обеспечить минимальный объем капитальных вложений в трехкратно большей сумме - не менее 150 миллионов рублей в течение 3-х лет.

Учитывая изложенное, законопроект требует доработки, поскольку на текущий момент не достигается его основная цель – решение проблемы неравенства в сроках применения налоговых преференций резидентами Особой экономической зоны Калининградской области.

В этой связи предлагается внести следующие изменения:

1. Пункт 6 статьи 288.1 части второй Налогового Кодекса РФ изложить в следующей редакции:

«6. В течение шести календарных лет, начиная с 01 января года, следующего за годом, в котором в соответствии с данными налогового учета резидентом были признаны первые доходы от реализации товаров (работ, услуг), произведенных в результате реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, налог на прибыль от реализации им товаров (работ, услуг), полученную при реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области и определенную в соответствии с настоящей главой и федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, взимается по ставке 0 процентов в отношении налога на прибыль организаций.»

2. Абзац 1 пункта 7 статьи 288.1 части второй Налогового Кодекса РФ изложить в следующей редакции:

«7. В период с седьмого по двенадцатый календарный год включительно, начиная с 01 января года, следующего за годом, в котором в соответствии с данными налогового учета резидентом были признаны первые доходы от реализации товаров (работ, услуг), произведенных в результате реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, ставка налога на прибыль организаций в отношении налоговой базы по налогу на прибыль от реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области составляет величину, установленную пун-

ктом 1 статьи 284 настоящего Кодекса и уменьшенную на пятьдесят процентов. При этом:»

3. Дополнить статью 288.1 части второй Налогового Кодекса РФ пунктом 7.1. в следующей редакции:

«7.1. В случае, если резидент не получил доходов от реализации товаров (работ, услуг), произведенных в результате реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, в течение трех календарных лет, начиная с 01 января года, следующего за годом, в котором такой налогоплательщик был включен в реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, сроки, предусмотренные пунктами 6 и 7 настоящей статьи, начинают исчисляться с четвертого календарного года, начиная с 01 января года, следующего за годом, в котором такой налогоплательщик был включен в реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области.»

4. Пункт 3 статьи 385.1 части второй Налогового Кодекса РФ изложить в следующей редакции:

«3. Для резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области в течение шести календарных лет, начиная с 01 января года, следующего за годом, в котором в соответствии с данными налогового учета резидентом были признаны первые доходы от реализации товаров (работ, услуг), произведенных в результате реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, налоговая ставка по налогу на имущество организаций в отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, устанавливается в размере 0 процентов.»

5. Пункт 4 статьи 385.1 части второй Налогового Кодекса РФ изложить в следующей редакции:

«4. В период с седьмого по двенадцатый календарный год включительно, начиная с 01 января года, следующего за годом, в котором в соответствии с данными налогового учета резидентом были признаны первые доходы от реализации товаров (работ, услуг), произведенных в результате реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области налоговая ставка по налогу на имущество организаций в отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, составляет величину, установленную законом Калининградской области и уменьшенную на пятьдесят процентов.»

6. Дополнить статью 385.1 части второй Налогового Кодекса РФ пунктом 4.1. в следующей редакции:

«4.1. В случае, если резидент не получил доходов от реализации товаров (работ, услуг), произведенных в результате реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, в течение трех календарных лет, начиная с 01 января года, следующего за годом, в котором такой налогоплательщик был включен в реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, сроки, предусмотренные пунктами 3 и 4 настоящей статьи, начинают исчисляться с четвертого календарного года, начиная с 01 января года, следующего за годом, в котором такой налогоплательщик был включен в реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области.»

Положения о вступлении законопроекта в силу предлагаем изложить в следующей редакции:

1. Настоящий Федеральный закон вступает в силу 01 января 2015 года.

2. Положения настоящего Федерального закона не распространяются на резидентов Особой экономической зоны Калининградской области, включённых в реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области до момента вступления настоящего федерального закона в силу.

3. В отношении резидентов Особой экономической зоны Калининградской области, включённых в реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области до момента вступления настоящего Федерального закона в силу, пункт 6 и абзац 1 пункта 7 статьи 288.1 части второй Налогового Кодекса РФ действуют в следующей редакции:

«6. В течение шести календарных лет, начиная с 01 января года, следующего за годом включения юридического лица в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, налог на прибыль от реализации им товаров (работ, услуг), полученную при реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области и определенную в соответствии с настоящей главой и федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, взимается по ставке 0 процентов в отношении налога на прибыль организаций.»

«7. В период с седьмого по двенадцатый календарный год включительно, начиная с 01 января года, следующего за годом включения юридического лица в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, ставка налога на прибыль организаций в отношении налоговой базы по налогу на прибыль от реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой

экономической зоне в Калининградской области составляет величину, установленную пунктом 1 статьи 284 настоящего Кодекса и уменьшенную на пятьдесят процентов. При этом:»

4. В отношении резидентов Особой экономической зоны Калининградской области, включённых в реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области до момента вступления настоящего Федерального закона в силу, пункты 3 и 4 статью 385.1 части второй Налогового Кодекса РФ действуют в следующей редакции:

«3. Для резидентов в течение первых шести календарных лет, начиная с 01 января года, следующего за годом включения юридического лица в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, налоговая ставка по налогу на имущество организаций в отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, устанавливается в размере 0 процентов.

4. В период с седьмого по двенадцатый календарный год включительно начиная с 01 января года, следующего за годом включения юридического лица в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, налоговая ставка по налогу на имущество организаций в отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, составляет величину, установленную законом Калининградской области и уменьшенную на пятьдесят процентов.»

5. Пункты 3 и 4 настоящей статьи распространяют свое действие на правоотношения, возникшие с 01 января 2007 года.

## 14. Поддержка малого и среднего бизнеса в современной налоговой системе

Вопрос о том, насколько велика и эффективна такая поддержка всегда будет острым и дискуссионным, поскольку предприниматели желали бы видеть многообразие видов помощи от государства и его органов, но для бюджета любая подобная помощь выглядит прежде всего недополученными доходами. По результатам опроса предпринимателей в конце 2013 г. ( <http://www.garant.ru/ia/research/502227/> ) 79% оценили меры поддержки как недостаточные. Это при том, что только в прямых расходах консолидированного федерального бюджета на 2014 год заложено 23 млрд. рублей на программу поддержки малого и среднего бизнеса. Субъективное восприятие искажает реальную картину, но совместные усилия по совершенствованию имеющихся мер государственной поддержки и введению новых должны привести к наиболее оптимальным для всех решениям.

В ныне действующей системе налогообложения функция поддержки малого и среднего бизнеса выражается не так явно, представляя собой ряд преференций. Государственная поддержка малого бизнеса в налоговой сфере осуществляется в виде предоставления налоговых льгот в рамках действующей налоговой системы, специальных налоговых режимов, а также путем упрощения системы учета, отчетности и налогообложения субъектов малого предпринимательства. Так, в частности, малый бизнес освобожден от ведения ряда учетных документов – кассовые книги, ККТ, регистры бухучета.

Совершенствование налоговых режимов служит одной из задач государственного планирования и его перспективы учитываются при составлении Прогноза социально-экономического развития, Основных направлений налоговой политики, в бюджетном планировании. При этом особо выделяются меры по развитию малого и среднего бизнеса в секторе инновационного предпринимательства и производства высокотехнологичной продукции. Однако основные механизмы этой поддержки находятся за пределами современной налоговой системы – это программы Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере и Российского Банка поддержки малого и среднего предпринимательства (ОАО «МСП Банк»), а также мероприятия в рамках реализации Федерального закона № 217-ФЗ от 02.08.2009 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам создания бюджетными научными и образова-

тельными учреждениями хозяйственных обществ в целях практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности», направленные на коммерциализацию исследований и разработок.

Поддержка в виде налоговых преференций в этом секторе экономики востребована – в среднем по России четыре из каждых пяти субъектов малого и среднего бизнеса применяют тот или иной спецрежим, а то и совмещают несколько их видов. Официальной статистики по объемам налоговой экономии, полученной субъектами малого и среднего бизнеса, нет. Но в рамках отдельного бизнеса выгода от применения специальных налоговых режимов подтверждается широтой их применения среди предпринимателей. Согласно последним данным сплошного статистического наблюдения, малый и средний бизнес – это 70% от всех предприятий России, обеспечивающий четверть занятости (25%) и четверть всей выручки (28%). ( [http://www.gks.ru/bgd/regl/b13\\_47/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b13_47/Main.htm) последние данные – 2011 г.). При этом доля малого и среднего бизнеса в общем объеме налоговых поступлений в консолидированный бюджет составляет ежегодно всего лишь 2-3%.

При этом подавляющее большинство представителей малого бизнеса заняты в сфере обслуживания, где фонд оплаты труда составляет порядка 80% от общих издержек, а применение спецрежима дает еще и право на применение пониженных страховых взносов, предоставляя дополнительную выгоду предпринимателям. ( [http://www.nalog.ru/html/sites/www.rn16.nalog.ru/r16\\_2013/sr/sr\\_7\\_2013.pdf](http://www.nalog.ru/html/sites/www.rn16.nalog.ru/r16_2013/sr/sr_7_2013.pdf) стр. 4).

Объективно предоставление налоговых льгот осуществляется государством в зависимости от уровня его экономического развития. Эффективность налогов напрямую свидетельствует об эффективности государства, поэтому оптимальная налоговая система должна, с одной стороны, обеспечивать финансовыми ресурсами потребности государства, а с другой стороны, стимулировать налогоплательщика к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования.

Сегодня Россия входит в сложную ситуацию: заранее спланированный дефицит бюджета и очевидная стагнация вместе с введением обоюдных экономических санкций с рядом стран и снижением рыночных цен на углеводороды усиливает негативные тенденции. Перед Правительством РФ встает выбор между повышением эффективности бюджетных расходов и повышением налогов. В 2013 г. были вдвое увеличены ставки фиксированные платежи индивидуальных предпринимателей в Пенсионный фонд, постоянно росли акцизы. С 2014 г. все плательщики ЕНВД стали платить налог на имущество, от уплаты которого они были ранее освобождены, а с 2015 этот налог также будут платить еще и «упрощенцы» (применяющие УСН).

Налоговая нагрузка на российский бизнес по оценкам последних лет приблизилась к 36% ВВП и на этом уровне обещали ее зафиксировать по меньшей мере до 2018 г. В качестве встречного «пряника» субъекты МСБ могут получить право на освобождение от уплаты налогов начинающих предпринимателей в первые два года своей деятельности. Однако окончательные решения по этому вопросу предстоит принимать органам власти на региональном уровне — ведь основная масса поступлений от применения специальных налоговых режимов поступает в региональные и местные бюджеты.

Одним из главных недостатков в действующей сейчас системе поддержки малого и среднего бизнеса многие предприниматели считают дефицит информации — нет единых информационных источников о мерах такой поддержки и порядке их предоставления. Информацию предприниматели вынуждены собирать буквально по крупицам на разных информационных ресурсах либо обращаться за помощью в специальные консалтинговые компании. А расходы на их услуги «съедают» приличную часть экономии от применения налоговых льгот.

Следующая «болевая точка» - это несовершенство налогового законодательства, применяемого субъектами малого и среднего бизнеса. Относительная простота налоговых режимов в то же время не подкреплена их строгой юридической проработкой — чтобы разобраться в каком-либо конкретном вопросе, сложившейся жизненной ситуации, предпринимателю необходимо проштудировать массу подзаконных актов — разъяснений Минфина, налоговых органов, а также изучить сложившуюся судебную практику. Это приводит к росту необоснованных издержек у предпринимателей, увеличивает риск ошибки в применении норм налогового права и создает общее ощущение недовольства государственной поддержкой.

И, наконец, отсутствие привязки к цели и контроля за эффективностью налоговых льгот. Предоставление налоговых льгот должно быть согласовано с получением конкретного измеримого результата. Одновременно следует внести такие изменения в налоговую отчетность, которые бы позволили учесть как объем недополученных бюджетом налоговых доходов, так и оценить эффект от того, что эти средства остались в обороте малого или среднего бизнеса: были ли они израсходованы на цели модернизации или расширения производства, либо же просто бессистемно растрочены.

Устранение этих и иных недостатков в системе налоговой поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства позволит повысить не только ее эффективность, но и доверие бизнеса к государственной политике, в том числе и в сфере налогообложения.

## **Предложения по совершенствованию патентной системы налогообложения**

К числу наиболее актуальных практических проблем в данной сфере следует отнести, например:

1. Виды деятельности. По сравнению с действовавшим ранее перечнем п.2 ст.346.25.1 НК РФ видов деятельности, допускающих применение упрощенной системы налогообложения на основе патента, содержащего упоминание 69 видов деятельности общий перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения, был сокращен до 47 за счет пересмотра их состава и укрупнения по ряду позиций. При этом, действующий текст п.2 ст.346.25.1 НК РФ не содержит отдельного упоминания о возможности применения патентной системы налогообложения для таких видов деятельности, как «изготовление текстильной галантереи», «изготовление мебели», «изготовление траурных венков, искусственных цветов, гирлянд», «изготовление оград, памятников, венков из металла», «крашение шкур животных», «производство щипаной шерсти, сырых шкур и кож крупного рогатого скота, животных семейства лошадиных, овец, коз и свиней», «выделка и крашение меха», «производство инвентаря для спортивного рыболовства», «производство игр и игрушек, за исключением компьютерных игр», «ремонт игр, за исключением компьютерных игр», «изготовление ювелирных изделий, бижутерии», «копировально-множительных работ», «производство, монтаж, прокат и показ фильмов», «предоставление прочих видов услуг по техническому обслуживанию автотранспортных средств (мойка, полирование, нанесение защитных и декоративных покрытий на кузов, чистка салона, буксировка)», «оказание услуг тамады, актера на торжествах», «предоставление секретарских, редакторских услуг и услуг по переводу», «техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники», «строительство жилья и других построек», «услуги бань, саун, соляриев, массажных кабинетов», «производство хлеба и кондитерских изделий», «выпас скота». Ранее все эти виды деятельности давали право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента. В настоящее время некоторые из вышеуказанных видов деятельности могут быть отнесены к категории бытовых услуг и субъекты Российской Федерации вправе включить их на основании пп. 2 п. 8 ст. 346.43 НК РФ в дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам, в отношении которых применяется патентная система налогообложения. Вместе с тем, и для налогоплательщика и для представителей налоговой администрации было бы гораздо удобнее и понятнее, если бы при



введении новой главы в текст НК РФ, законодатель указал в переходных положениях, какие из видов деятельности больше не могут претендовать на получение патента.

2. Необходимость разграничения услуг, оказанных физическим и юридическим лицам. По основным видам деятельности, указанным в ст. 346.43 НК применение специального налогового режима не ставится в зависимость от того, кто именно является заказчиком услуг (работ), а также кто осуществляет их оплату (юридические или физические лица). При оказании же дополнительно установленных видов (подвидов) деятельности, относящихся к бытовым услугам, патентная система налогообложения может применяться индивидуальным предпринимателем только в случае предоставления данных услуг физическим лицам. При оказании таких услуг юридическим лицам индивидуальным предпринимателям следует применять иные режимы налогообложения. Вместе с тем, далеко не всегда на практике, сам предприниматель может разграничить в своей деятельности данные категории клиентов, в особенности, если такие услуги оказываются юридическим лицам нерегулярно. Это приводит либо к отказу от перехода на патентную систему в целом, либо к росту потенциальных расходов и убытков, а точнее недополученных доходов, либо к конфликтам с органами налоговой администрации.

3. Недостаточность механизмов стимулирования развития собственного производства. Предусмотренные НК РФ правила перехода на патентную систему, применительно к некоторым отраслям деятельности, сформулированы в пользу предпринимателей специализирующихся на перепродаже товаров, а не развивающих собственное производство. Так, в случае если индивидуальный предприниматель самостоятельно производит указанные в пп. 3 п. 1 ст. 181 НК РФ подакцизные товары и реализует их через объект общественного питания, то в целях применения гл. 26.5 НК РФ такая деятельность не может быть отнесена к услугам общественного питания и не подлежит налогообложению в рамках патентной системы налогообложения. Если же через объект организации общественного питания реализуются приобретенные для последующей реализации подакцизные товары, перечисленные в пп. 3 п. 1 ст. 181 НК РФ, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки, то такая предпринимательская деятельность относится к услугам общественного питания и, соответственно, подлежит налогообложению в рамках вышеназванного специального налогового режима. Учитывая изложенное, предпринимательская деятельность индивидуального предпринимателя по оказанию услуг общественного питания с одновременной реализацией через объект организации общественного питания покупной (приобретенной с целью перепродажи) алкогольной продукции (в том числе пива) подлежит налогообложению в рамках па-

тентной системы налогообложения. (См. Письмо Минфина России от 01.11.2012 г. № 03-11-10/49). Следует также обратить внимание, что по действующим правилам к розничной торговле не относится и не может быть переведена на патентную систему налогообложения реализация продукции собственного производства (изготовления) (см. напр. Письмо Минфина России от 20.03.2013 г. № 03-11-12/34).

4. Недостаточные пенсионные гарантии для лиц, применяющих патентную систему налогообложения. НК РФ не предусматривает возможности уменьшения уплачиваемого налога на суммы страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования. Это касается как страховых взносов, уплачиваемых индивидуальными предпринимателями, имеющими наемных работников, так и индивидуальными предпринимателями, не имеющими наемных работников и уплачивающими страховые взносы только за себя (Письмо Минфина России от 18.02.2013 г. № 03-11-11/72, Письмо ФНС России от 11.02.2013 г. № ЕД-3-3/447@). В целях снижения налоговой нагрузки субъекты Российской Федерации могут (но не обязаны) учитывать уплачиваемые налогоплательщиками страховые взносы при утверждении размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, применяемого при определении налоговой базы по налогу.

5. Невозможность дополнительной дифференциации показателя потенциально возможного дохода. Возможность иной, помимо предусмотренных п.8 ст.346.43 НК РФ вариантов дифференциации субъектами Российской Федерации размера потенциально возможного к получению индивидуальными предпринимателями годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения (например, в зависимости от места ведения предпринимательской деятельности) в настоящее время НК РФ не предусмотрена. Вместе с тем, не предусмотрена и возможность установления законами субъектов Российской Федерации ограничения в виде предельного (максимального) количества показателей (количества обособленных объектов (площадей), количества транспортных средств и т.п.) по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения.

6. Недостаточная проработанность правил определения потенциально возможного дохода. В п.2 ст.346.48 НК РФ не определен предельный срок в течение года, до которого законом субъекта Российской Федерации должен быть определен размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода. Это означает, что данный показатель, теоретически, может быть утвержден и законом субъекта Российской Федерации, вступившим в силу в последних числах

декабря предыдущего года. Подобная «нерасторопность» регионально-го законодателя может существенно усложнить налоговое планирование предпринимательской деятельности на будущие периоды и необоснованно снизить число желающих перейти патентную систему.

7. Невозможность пересмотра стоимости патента при ухудшении экономической ситуации. В случае установления на основании подп.3 п.8 ст.346.43 НК РФ размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств и соответствующего указания в патенте определенного числа показателей (средней численности наемных работников, количество (площади) объектов, количества транспортных средств), индивидуальный предприниматель, получивший патент, не может самостоятельно производить перерасчет стоимости полученного патента (см. напр. Письмо Минфина России от 29.04.2013 г. № 03-11-11/14921). В связи с этим, при изменении в сторону уменьшения соответствующих показателей в течение срока действия полученного патента, перерасчет налога в рамках патентной системы налогообложения не предусмотрен.

8. Недостаточная конкретизация процедур, связанных с применением и прекращением применения патентной системы налогообложения. Например:

- избранное законодателем в подп.2 п.2 ст.346.51 НК РФ долевое распределение суммы налога, подлежащего уплате, представляется менее удобным, по сравнению с процентным соотношением. В отличие от процентного соотношения, при долевой уплате налога не всегда представляется возможным не прибегая к округлению рассчитать точную стоимость подлежащей уплате суммы. К примеру, сложности могут возникнуть при необходимости уплаты одной трети и двух третей от суммы налога, равной 10 тыс. рублей.
- нормой п.6 ст.346.53 НК РФ законодатель подтверждает обязанность ведения налогового учета имущества, обязательств и хозяйственных операций только для тех индивидуальных предпринимателей, которые применяют патентную систему, наряду с иными режимами налогообложения. Используемая в тексте нормы терминология имеет определенные расхождения с текстом п.3 ст.23 НК РФ, устанавливающего для налогоплательщиков обязанность вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. При этом, под объектами налогообложения, как это предусмотрено п.1 ст.38 НК РФ может пониматься не только имущество, доход, хозяйственные операции в форме реализации товаров (работ, услуг), но и прибыль, расходы или иные обстоятельства, имеющие стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием ко-

торого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

- в тексте ст.346.49 НК РФ нет прямого ответа на вопрос, как должен рассчитываться налоговый период в случае, если прекращение применения патентной системы налогообложения произошло не вследствие добровольного отказа от соответствующей предпринимательской деятельности, а по причине утраты налогоплательщиком права на применение патентной системы налогообложения по основаниям, предусмотренным п.6 ст.346.45 НК. Очевидно, в этом случае, налоговый период должен рассчитываться не на основании п.3 ст.346.49 по общим правилам п.1 ст.346.49 НК РФ, при этом, налогоплательщик сохраняет возможность на основании п.7 ст.346.45 НК РФ уменьшить подлежащую уплате доначисленную сумму НДС на сумму налога, уплаченного в связи с применением патентной системы налогообложения.
- исходя из буквального изложения правил исчисления сроков уплаты налога, следует обратить внимание, что в случае получения патента на срок более 6 месяцев и принятия налогоплательщиком решения о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения ему необходимо не позднее, чем за тридцать дней до даты прекращения этой деятельности рассчитать и уплатить необходимую сумму налога. Такая необходимость обусловлена нормой п.3 ст.346.49 НК РФ по которой, при прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения налоговый период прекращается датой прекращения деятельности. При утрате налогоплательщиком права на применение патентной системы по основаниям, предусмотренным п.6 ст.346.45 НК РФ сроки уплаты налога для него также не изменяются, так как для данного случая ст.346.49 НК РФ не предусмотрено изменение продолжительности налогового периода.

Южно-Уральская Торгово-промышленная палата предложила рассмотреть следующие вопросы в отношении совершенствования патентной системы налогообложения:

1. Обосновать в законе расчет потенциально возможного к получению дохода по видам деятельности на основе статистики, ввести коэффициенты, учитывающие размер дохода по регионам (местностям).
2. Оплата патента по итогам деятельности поквартально.
3. Не вводить обязательное применение кассового аппарата в связи с установлением дохода законом.
4. Ограничить права субъектов РФ по установлению и детализации перечня видов деятельности, размера потенциально возможного к получению дохода из-за злоупотреблений и для сохранения единого экономического пространства.

5. Предусмотреть возможность применения патента для видов деятельности:

- организация детских праздников;
- услуги актера и тамады на торжествах;
- пошив игрушек, мягкой бескаркасной мебели и предметов рукоделия;
- производство инвентаря для спортивного рыболовства;
- услуги бань, саун, соляриев, массажных кабинетов;
- секретарские и редакторские услуги;
- услуги социальной гостиницы;
- выпас скота.

6. Для стимулирования предпринимателей к увеличению количества рабочих мест необходимо предусмотреть возможность уменьшения стоимости патента на часть суммы страховых взносов на обязательное страхование, установив гибкую систему льгот.

## **Ложка дегтя.**

### **Минфин хочет избавиться от мелких торговцев.**

В настоящий момент Минфином России в Правительство Российской Федерации внесен законопроект, в соответствии с которым регионам Российской Федерации будет предоставлено право регулировать предельные размеры ограничений по доходам, остаточной стоимости основных средств и средней численности работников, установленные главой 262 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса Российской Федерации, дающие право перехода на упрощенную систему налогообложения и ее применения, для организаций и индивидуальных предпринимателей, а также устанавливать предельный размер ограничения по доходам для налогоплательщиков, применяющих патентную систему налогообложения.

Предполагается, что ограничения коснутся следующих видов деятельности:

при УСН: оптовая и розничная торговля, общественное питание и операции с недвижимым имуществом;

при патентной системе налогообложения: сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков; розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 квадратных метров и не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети; услуги общественного питания, оказываемые через объекты с площадью зала не более 50 квадратных метров.

В соответствии с законопроектом, регионам будет предоставлено пра-

во снижать пороговые показатели, необходимые для перехода на специальные налоговые режимы, в 10 раз.

По оценке от 50% до 70% представителей малого и среднего бизнеса занимаются именно торговлей. При этом, по данным мониторинга деятельности малых предприятий, проведенного в 2012 году, у 87% из них годовая выручка не превышала 10 млн руб. В случае снижения регионами пороговых значений более, чем в 6 раз, под действие закона попадет большая часть плательщиков «упрощенки» и «патента».

При этом, переход с УСН на общую систему налогообложения приведет к росту налоговой нагрузки на бизнес, не только по сравнению с тем бизнесом, который останется на специальных налоговых режимах, но и с теми, кто уже был на общей системе налогообложения. Данное обстоятельство связано с тем, что перешедшие на общий режим налогообложения не смогут списывать в расходы амортизацию основных средств и принять к вычету НДС по ним.

Помимо этого данное решение влечет за собой не только увеличение налоговой нагрузки на бизнес, но и значительное усиление административной нагрузки для предпринимателей.

Сегодня субъекты предпринимательской деятельности, применяющие патентную систему налогообложения, вправе не использовать контрольно-кассовую технику. По экспертным оценкам более ранних периодов расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники сопоставимы с объемом налоговых платежей по ЕНВД. Помимо этого, использование ККТ ведет к увеличению контрольно-надзорных мероприятий в отношении бизнеса.

При переходе на общую систему налогообложения увеличится состав налоговой отчетности, предоставляемой бизнесом. При этом, увеличение объема отчетности противоречит принципу снижения барьеров для наиболее уязвимых предпринимателей и секторов экономики.

Сегодня налоговая нагрузка на российский бизнес достигла предельного уровня, ее увеличение приведет к массовому уходу компаний в «тень». В лучшем случае уровень собираемости налогов останется неизменным, в худшем – снизится.

Следует также отметить, что целью законопроекта является исключение возможности дробления крупного бизнеса. Но принятие данного проекта может иметь обратный эффект. Понижение порогов доступности УСН и ПСН вероятно приведет к еще большему дроблению и уходу в «тень».

Одним из предложений ТПП РФ, включенным в ежегодный доклад Уполномоченного по правам предпринимателей Президенту Российской Федерации, было введение моратория на корректировку налогового законодательства для бизнеса.

## **15. Раздельный учет НДС в отношении некоторых операций, не признаваемых реализацией**

Проблематика обусловлена позицией судов по делу ЗАО «Лаборатория Касперского» (Определение от 04.06.2013 №966-О, Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 №1407/11), согласно которой налогоплательщик не вправе предъявлять к налоговому вычету суммы НДС, уплаченные в составе общехозяйственных расходов, в части (пропорции), приходящейся на операции по производству и реализации товаров (работ, услуг), не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ. Существует возможность экстраполяции выводов судов в отношении операций, не признаваемых реализацией согласно ст.39 НК РФ, так как по формальному признаку в целях главы 21 НК РФ не признаются объектом налогообложения операции, указанные в п.3 ст.39 НК РФ (пп.1 п.2 ст.146 НК РФ).

При этом согласно п.4 ст.170 НК РФ НДС по товарам, работам, услугам, имущественными правам, используемым и в облагаемых, и в необлагаемых операциях, делится в той пропорции, в которой эти приобретения используются в производстве и/или реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения):

- Суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:
- принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Таким образом, делению подлежит входной НДС по товарам, работам, услугам, имущественным правам, используемым при осуществлении облагаемых и не облагаемых операций по реализации.

При этом в п.4 ст.170 НК РФ указано, что пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению.

нию (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период:

- Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период. По основным средствам и нематериальным активам, принимаемым к учету в первом или втором месяцах квартала, налогоплательщик имеет право определять указанную пропорцию исходя из стоимости отгруженных в соответствующем месяце товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных (переданных) за месяц товаров (работ, услуг), имущественных прав.

По нашему мнению, из буквального прочтения абзацев 4,5 п.4 ст.170 НК РФ можно сделать вывод о том, что раздельный учет ведется в отношении входного НДС по приобретениям, используемым не в любых операциях, не облагаемых НДС, а именно в операциях по реализации (как облагаемых, так и не облагаемых НДС).

В том числе, как уже отмечалось выше, делению подлежит НДС по приобретениям, подлежащим использованию как в облагаемых, так и в необлагаемых НДС операциях по реализации за пределами РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 г. № 1407/11, Определение КС РФ от 04.06.2013 г. № 966-О).

Передача имущества в инвестиционных целях, в том числе передача имущества в качестве вклада в уставные капиталы, реализацией не признается (пп.4 п.3 ст.39 НК РФ), в связи с чем, исходя из буквального прочтения п.4 ст.170 НК РФ, для целей ведения раздельного учета такие операции не учитываются.

Данный вывод косвенно подтверждается Определением ВАС РФ от 02.05.2014 г. № ВАС-2037/12, в котором рассмотрена следующая ситуация: налогоплательщиком наряду с выручкой от реализации были получены денежные средства, не являющиеся выручкой - суд признал их инвестициями, при этом ИФНС считала неправомерным вычет НДС по общим расходам, пропорциональный этим денежным средствам. В данном случае суд пришел к следующим выводам:

- «... обществом помимо деятельности, подлежащей налогообложению в Российской Федерации по налоговым ставкам 18 процентов и 0 процентов (реализация услуг на территории Российской Федерации, перевозка пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения расположены за пределами территории



- Российской Федерации), осуществлялись операции, не признаваемые объектом налогообложения на территории Российской Федерации (пункт отправления и пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации).
- Согласно абзацам первому и четвертому пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения).
  - При этом налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых этим налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций (абзац седьмой пункта 4 статьи 170 Кодекса).
  - У общества упомянутый раздельный учет сумм налога на добавленную стоимость отсутствует.
  - В III квартале 2008 года филиалом получено финансирование от общества для осуществления деятельности филиала (приобретение товаров, оплаты работ и услуг сторонних организаций) в размере 19 497 693 рублей. Указанная сумма не отражена в налоговой декларации за данный налоговый период.
  - Предусмотренная абзацем пятым пункта 4 статьи 170 Кодекса пропорция определена инспекцией исходя из следующих показателей.
  - В III квартале 2008 года филиалом реализовано товаров (работ, услуг) на сумму 30 716 797 рублей 21 копейку, общая сумма поступлений денежных средств с учетом упомянутого финансирования (19 497 693 рубля) равняется 50 214 490 рублям 21 копейки.
  - В процентном отношении 30 716 797 рублей 21 копейка составляет 61 процент от 50 214 490 рублей 21 копейки.
  - В налоговой декларации общество заявило к налоговому вычету 9 210 621 рубль налога на добавленную стоимость, 61 процент от которых равняется 5 618 479 рублям.
  - Разница между 9 210 621 рублем и 5 618 479 рублями составляет 3 592 142 рубля налога на добавленную стоимость, признанных инспекцией неправомерно предъявленными к налоговому вычету.

- Суды согласились с этим выводом инспекции, поскольку часть затрат, понесенных в Российской Федерации, которым корреспондирует 3 592 142 рубля налога на добавленную стоимость, не понесена для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в Российской Федерации.
  - В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре решения суда первой инстанции, постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество просит названные судебные акты отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права. В обоснование общество ссылается на постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.03.2007 N 9593/06.
  - Проверив доводы, изложенные в заявлении, и материалы дела, коллегия судей считает, что дело Арбитражного суда Оренбургской области N А47-4040/2010 подлежит передаче в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в части эпизода, связанного с исключением из налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость 3 592 142 рублей, отраженного в пункте 3 решения инспекции.
  - Согласно пункту 4 статьи 170 Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые названным налогом операции (пункт 1 статьи 146 Кодекса), так и освобожденные от налогообложения операции (пункт 2 статьи 170 Кодекса), принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для осуществления указанных операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.
  - В силу абзаца пятого пункта 4 статьи 170 Кодекса указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период.
- Следовательно, в названной пропорции подлежат учету только денежные средства, причитающиеся к получению (в данном случае - полученные) налогоплательщиком, за реализованные товары (работы, услуги).**
- В соответствии подпунктом 1 пункта 2 статьи 146 Кодекса, операции, указанные в пункте 3 статьи 39 Кодекса, не признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

- Согласно подпункту 4 пункта 3 статьи 39 Кодекса передача имущества не признается реализацией товаров (работ или услуг), если такая передача носит инвестиционный характер.
- В силу статьи 2 Федерального закона от 09.07.1999 N 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» вложения иностранного капитала в объекты предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации, в том числе в виде денежных средств, признаются иностранными инвестициями.
- Денежные средства, переданные обществом филиалу отвечают признаку инвестиций, так как предоставлены для финансирования затрат в Российской Федерации.
- Инспекцией не установлено связи 19 497 693 рубля с общей стоимостью товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период, о которой упоминается в абзаце пятом пункта 4 статьи 170 Кодекса в качестве показателя, используемого для составления пропорции по налогу на добавленную стоимость, принимаемого к налоговому вычету налогоплательщиками, осуществляющими как облагаемые, так и освобожденные от налогообложения операции.

Косвенный вывод о том, что для раздельного учета учитываются операции по реализации, не признаваемые объектом налогообложения, а не любые операции, не признаваемые объектом налогообложения НДС главой 21 НК РФ, так же может быть сделан из Постановления Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 г. № 1407/11:

- «...На основании пункта 2 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения согласно главе 21 Кодекса (за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Кодекса).
- В пункте 2 статьи 170 Кодекса перечислены случаи, когда суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг) учитываются в их стоимости. Приобретение товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых территория Российской Федерации не признается, относится к одному из таких случаев.
- Поэтому вывод судов о том, что к налоговому вычету может быть предъявлена сумма налога на добавленную стоимость, уплаченная в составе общезаяственных расходов, в той части, в которой она относима к операциям, местом реализации которых территория Российской Федерации не признается, то есть операций, не признаваемых объектами налогообложения, не соответствует положениям пункта 2 статьи 170 и пункта 2 статьи 171 Кодекса.

- Довод судов о том, что общество не должно отдельно учитывать суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, также неправомерен. Предусмотренное пунктом 4 статьи 170 Кодекса правило ведения раздельного учета сумм этого налога по приобретенным товарам (работам, услугам) касается случаев, когда налогоплательщик осуществляет одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (исключенные из налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным главой 21 Кодекса. Иное толкование пункта 4 статьи 170 Кодекса не согласуется с изложенным в пункте 2 этой статьи общим порядком отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг).
- Утверждая, что положения пункта 2 статьи 170 Кодекса применимы только в отношении сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных в составе расходов, непосредственно связанных с основным видом деятельности общества, и не касаются порядка применения налоговых вычетов сумм налога, уплаченных в составе общехозяйственных расходов, суды не учли, что в главе 21 Кодекса не предусматривается деление расходов на виды, а также не устанавливается порядок учета предъявленных контрагентами сумм налога, дифференцируемый в зависимости от того, в составе общехозяйственных или других расходов уплачен этот налог.
- Кроме того, при совершении как операций, не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, так и операций, освобожденных от налогообложения, указанный налог в бюджет не поступает, поэтому получение его из бюджета в форме налогового вычета противоречит положениям главы 21 Кодекса.
- Таким образом, общество не вправе предъявлять к налоговому вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе общехозяйственных расходов, в части (пропорции), приходящейся на операции по производству и реализации товаров (работ, услуг), не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса.

То есть, как представляется, по мнению Президиума ВАС РФ, разделять необходимо НДС по расходам, относящимся к операциям по реализации, признаваемым объектом налогообложения, и к операциям по реализации, не признаваемым объектом налогообложения. Следовательно, операции, не признаваемые реализацией согласно ст.39 НК РФ, в раздельном учете НДС не участвуют.

## 16. Практические вопросы возмещения НДС

Введение инструмента заявительного порядка возмещения НДС (ст. 176.1 НК РФ) явилось несомненной позитивной нормой, направленной на ускоренное получение налогоплательщиками – экспортерами средств из бюджета. Однако при существующей ежеквартальной периодичности предоставления декларации по НДС налогоплательщики не могут в полной мере воспользоваться преимуществами данного положения: в отсутствие возможности использовать его на ежемесячной основе, введенное право досрочного возмещения НДС представляется ограниченным.

В связи с этим предлагается дополнить механизм сокращения срока возмещения уплаченных российским поставщикам сумм НДС из бюджета, предоставив налогоплательщикам право воспользоваться заявительным порядком возмещения налога на ежемесячной основе. Возможность применения налогоплательщиками налогового периода по НДС в один месяц позволит металлургическим предприятиям, реализующим значительную часть своей продукции на экспорт, заявить в более короткие сроки о своем праве на получение возмещения уплаченного налога из бюджета и использовать эти денежные средства в операционной деятельности.

Досрочное ежемесячное возмещение «входящего» НДС – это серьезный инструмент стимулирования экономической активности бизнеса, которым располагает государство, без необходимости дополнительных расходов бюджета<sup>17</sup>.

Одновременно с введением ежемесячного декларирования НДС законопроект предоставляет возможность использования заявительного порядка возмещения НДС без банковской гарантии крупнейшим налогоплательщикам, налоговое администрирование которых осуществляется на федеральном уровне.

**Необходимость использования существующего резерва в виде возможности сокращения срока для получения возмещения НДС до месяца и снижение издержек на обслуживание банковских гарантий продиктована рядом объективных факторов, с которыми столкнулась как российская экономика в целом, так и металлургическая отрасль в частности.**

---

<sup>17</sup>Мера не предполагает расширения оснований для возмещения налога, но лишь предусматривает ускоренный порядок его возмещения

В 2013 году российская экономика резко замедлила темпы своего развития, появилась угроза рецессии. Минэкономразвития РФ дважды за год снизило основные оценки роста на трёхлетний период, а также оценки развития экономики РФ до 2030 года, в соответствии с которыми средние темпы роста ВВП в ближайшие 17 лет не превысят 2,5% вместо планировавшихся ранее 4,0%. При этом даже достижение низких темпов роста будет требовать серьезных усилий.

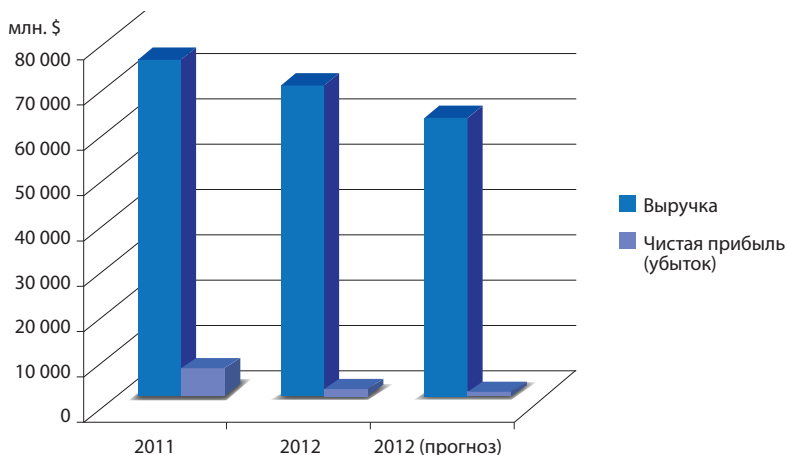
«В предстоящие 20 лет экономика не сможет вернуться на траекторию роста 2000-2008 годов, и даже сохранение более низких темпов роста будет требовать существенных реформ, способных создать благоприятную бизнес-среду для привлечения инвестиций, повысить роль инновационного развития, создать гибкие условия для роста инвестиций в человеческий капитал», - говорится в прогнозе.

Ухудшение вызвано внутренними условиями: продолжающимся почти год торможением российской экономики, снижением государственных инвестиций в условиях применения бюджетного правила и решения о заморозке тарифов, замедлением частных иностранных инвестиций.

Объем государственных капвложений в 2013-2030 годах снижен до 2,2% с 3,5%, оценка инвестиций в основной капитал – до 4,3% с 5,9%, чистый приток капитала в частный сектор – до 0,0% с 1,5% ВВП в год.

**В этой связи представляется, что государству крайне необходимы внутренние резервы, новые механизмы стимулирования затухающего роста металлургической индустрии, являющейся одной из базовых отраслей российской экономики, ориентированной на экспорт.**

Консолидированные данные крупнейших металлургических предприятий, 2011-2013 гг.



Как показывает диаграмма, очевидно падение отраслевых финансовых показателей в 2012, и, как ожидается, это падение продолжится в 2013 – 2014 гг.

Сравнительные данные основных финансовых результатов деятельности компаний металлургической отрасли за 2010-2012 гг. демонстрируют отрицательную динамику отрасли в 2012 году, что коррелирует с общемировыми тенденциями этого сектора промышленности и мировой экономики в целом.

млн. \$

Компания	Чистая прибыль (убыток)				
	2012	2011	2010	% изменения 2011 к 2010	% изменения 2012 к 2011
	-335	453	470	(4%)	(174%)
Северсталь	762	2 035	-575	454%	(63%)
НЛМК	610	1 315	1 255	5%	(54%)
Мечел	-1 664	727	657	11%	(329%)
ММК	-94	-125	232	(154%)	25%
Металлоинвест	1 724	1 432	1 199	19%	20%

25 ноября 2013 года Дмитрием Анатольевичем Медведевым была проведена закрытая встреча с представителями металлургического бизнеса России и их кредиторами.

Безусловной целью данной встречи было решить, как стимулировать развитие промышленности России в условиях кризиса. Речь шла о предоставлении госгарантий для рефинансирования задолженности по кредитам, введении защитных мер в отношении продукции иностранного производства, мерах по поддержке предприятий в моногородах.

По итогам совещания Председателем Правительства был сформулирован ряд поручений по разработке предложений о поддержке металлургических компаний в период ухудшения конъюнктуры мирового рынка.

Речь шла о возможности предоставления госгарантий для рефинансирования кредиторской задолженности металлургических предприятий, о механизме субсидирования из федерального бюджета части затрат на выплату процентов по кредитам.

Кроме того, Правительство выразило намерение помочь металлургам в короткие сроки получить оплату за поставки в адрес госкомпаний.

**Таким образом, Правительство оценило реальную угрозу металлургическому сектору и увидело необходимость оказать ему господдержку в непростой ситуации: компании отрасли находятся на грани рентабельности, ряд из них перегружен долгами.**

**Очевидно, что первичной целью в рамках комплекса мер по поддержке отрасли Правительство видит в повышении платежеспособности предприятий.**

В условиях существенного ухудшения конъюнктуры рынка представляется необходимым использовать существующие резервы стимулирования деловой активности. Возможность ежемесячного возмещения НДС – именно такая мера.

С введением заявительного порядка возмещения НДС была затронута одна из наиболее острых проблем современной налоговой системы России – проблема сроков возмещения НДС.

При этом отсутствие вариативности в выборе продолжительности налогового периода по НДС и жёсткое установление его продолжительности в квартал (три месяца, четвертая часть календарного года) существенно сказывается на продолжительности сроков возмещения налога.

Отсутствие возможности использовать механизм заявительного порядка возмещения НДС на ежемесячной основе является реальным тормозом развития экономической активности налогоплательщиков, а в условиях экономического кризиса длительная процедура возмещения налога **может стать причиной банкротства компаний.**

Таким образом, предлагается предусмотреть возможность выбора налогоплательщиком продолжительности налогового периода по НДС в месяц или квартал.

Возможность ежемесячно заявлять излишний «входящий» НДС к уплате позволит налогоплательщикам получать возмещение в более короткие сроки. Получение денежных средств в более короткие сроки в свою очередь создаст реальные предпосылки для повышения платежеспособности налогоплательщиков, возможности экономии на привлечении заёмного финансирования, сохранения налогоплательщиками оборотных средств, так необходимых последним в условиях кризиса.



## 17. Проблемы взимания НДС с авансов иностранным поставщикам

### 1. Описание проблемы

Долгое время покупатель не мог сразу принять к вычету уплаченный им в составе аванса НДС (только после отгрузки товаров (выполнения работ, услуг)). Это создавало дополнительное налоговое время на экономику, поскольку получатель аванса (продавец) уплачивал НДС с полученного аванса в бюджет. В связи с этим Президент России в своём послании Федеральному собранию 26 мая 2004 года поручил «исключить, наконец, налогообложение авансовых платежей».

Поручение Президента РФ было частично исполнено путем предоставления покупателю, перечисляющему предварительную оплату за товары (работы, услуги) права на вычет НДС в периоде его уплаты, при этом было учтено отсутствие последствий для федерального бюджета и справедливое распределение налоговой нагрузки между сторонами сделки.

Право на вычет по уплаченным авансам было предоставлено внесением поправок в Налоговый кодекс РФ<sup>18</sup>: статья 171 НК РФ дополнена пунктом 12, статья 172 НК РФ дополнена пунктом 9, внесены и иные дополнения<sup>19</sup>.

Новые нормы установили, что с 1 января 2009 г. уплаченный в составе аванса НДС подлежит вычету у покупателя сразу же – в периоде перечисления аванса продавцу (на основании договора, документов на оплату и счёта-фактуры).

Однако Федеральная налоговая служба высказалась против «отмены НДС» с авансов одной из категории покупателей. В Письме ФНС России от 12.08.2009 № ШС-22-3/634@ «О порядке составления счетов-фактур налоговыми агентами» указано, что внесенные в Налоговый кодекс поправки не применяются к налоговым агентам, которыми признаются покупатели товаров (работ, услуг) у иностранных продавцов.

Основания для нераспространения норм п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ на налоговых агентов и лишения их права на вычет НДС с авансов в периоде их уплаты отсутствуют, поскольку налоговый агент, исчисливший, удержавший и перечисливший в бюджет НДС при уплате аванса продавцу, исполняет все требования для принятия НДС с уплаченного аванса к вычету:

---

<sup>18</sup>Федеральный закон от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

<sup>19</sup>Соответствующие изменения внесены также в ст. 168, 169 и 170 НК РФ.

- налог уплачен в бюджет;
- у покупателя имеется собственный счет-фактура на аванс;
- у покупателя имеются документы, подтверждающие перечисление сумм предварительной оплаты продавцу;
- сторонами заключен договор, предусматривающий условие предварительной оплаты.

Более того, если право на вычет у «обычного» покупателя корреспондирует лишь обязанности поставщика начислить и уплатить НДС с полученного аванса, то у покупателя, выступающего налоговым агентом, право на вычет корреспондирует уже уплаченному в бюджет налогу. Другими словами, при удержании и перечислении налога налоговым агентом бюджет находится в более выгодном положении, т.к. гарантирован от потерь.

Тем не менее, подход ФНС России был поддержан судебной практикой как на уровне окружных арбитражных судов<sup>20</sup>, так и на уровне ВАС РФ.

## **2. Позиция ВАС РФ**

С позицией ФНС России согласился Высший Арбитражный Суд РФ в Решении от 12.09.2013 по делу № 10992/13 (Определением от 09.12.2013 № ВАС-18035/13 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ).

Суд пришёл к выводу о том, что положения ст. 172 НК РФ указывают на возможность включения в налоговые вычеты сумм НДС, исчисленных и удержанных налоговыми агентами из доходов иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах, и уплаченных этими налоговыми агентами – покупателями товаров (работ, услуг) в бюджет, только после принятия на учет товаров (работ, услуг).

Упомянутые же в п. 12 ст. 171 и п. 9 ст. 172 НК РФ вычеты по НДС указывают только на само право заявлять налоговые вычеты и документы, служащие основанием для них, и не определяют налоговый период, в котором эти вычеты подлежат учету при определении налоговых обязательств.

## **3. Прямые неблагоприятные последствия**

Применяемый подход приводит к неравенству в налогообложении покупателей российских и иностранных товаров (работ, услуг), влечет нарушение принципа экономического основания налога и создаёт дискриминационные условия на рынке.

---

<sup>20</sup>Постановление ФАС Поволжского округа от 18.02.2014 по делу № А55-3209/2012, Постановление ФАС Поволжского округа от 22.04.2013 по делу № А55-20302/2012.

Покупатели иностранных товаров (работ, услуг) поставлены в худшее положение в сравнении с покупателями российских товаров (работ, услуг), которые вправе принять НДС к вычету в момент перечисления аванса поставщику.

Налоговый агент, будучи таким же покупателем товаров (работ, услуг), как и любой иной покупатель, лишается предоставленного ему права на вычет НДС с выданных авансов без экономического основания – только потому, что он заключил сделку с иностранным поставщиком.

Применение существующего подхода дискриминирует также иностранных поставщиков, которые оказываются в неконкурентном положении в сравнении с аналогичными поставщиками из России, поскольку для покупателя выгоднее заключить сделку с российской компанией, применив право на вычет уплаченного с аванса НДС сразу.

Фактически дискриминирована авансовая форма расчетов при расчетах с иностранными продавцами. Заключив с таким же иностранным продавцом договор с условием оплаты товаров (работ, услуг) по факту поставки, налоговый агент вправе применить вычет в том же налоговом периоде, в котором перечислена оплата продавцу.

Такая ситуация неблагоприятно скажется на рынке сделок с иностранными продавцами и вызовет отток иностранных поставщиков товаров (работ, услуг) с российского рынка, а значит, отрицательно повлияет и на инвестиционный климат в России в целом.

#### **4. Косвенные неблагоприятные последствия**

В Решении от 12.09.2013 по делу № 10992/13 ВАС РФ сделал вывод, что статьей 172 НК РФ предусмотрены как основания, так и налоговые периоды применения налоговых вычетов. При этом Суд сослался на абз. 2 п. 1 ст. 172 НК РФ, согласно которому предъявленные налогоплательщику суммы налога подлежат вычету после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг).

«Благодаря» такой обобщающей позиции изложенный подход может быть распространен и на внутренний рынок. Это означает коренное изменение общепринятой практики, заключающийся в предоставлении покупателю на внутреннем рынке права на вычет НДС в периоде перечисления аванса продавцу, т.е. до принятия товаров (работ, услуг) на учет<sup>21</sup>.

Если подход правоприменителя будет распространен на все сделки с авансами (внешнеэкономические и на внутреннем рынке), налогоплательщики окажутся в ситуации, когда вычет НДС с уплаченных авансов фактически будет объявлен неправомерным.

---

<sup>21</sup>Из такого подхода исходил ранее и ВАС РФ (напр.: определения от 22.05.2012 № ВАС-5972/12, от 10.12.2012 № ВАС-15706/12).

Помимо невозможности принятия к вычету НДС по выплачиваемым авансам это повлечет массовые отказы налоговых органов в вычетах НДС с авансов по результатам выездных проверок за предшествующие три года, соответствующее доначисление налогоплательщикам-покупателям налогов, пеней и штрафов.

Неизбежно будут складываться абсурдные ситуации, когда НДС фактически перечислен в бюджет, покупатель имеет право на вычет, но у него возникает недоимка, поскольку реализовать свое право в периоде его возникновения он не может, в то время как бюджет фактически кредитуются за счет источника вычета в течение всего периода между поступлением в него НДС и принятием покупателем товаров (работ, услуг) на учет.

При этом неясно, какие последствия будет иметь принятие таких товаров (работ, услуг) на учет позднее чем через три года с момента перечисления аванса. Не исключено, что налоговыми органами такой факт будет расценен как пропуск трехлетнего срока на вычет.

Если вычет впервые может быть применен покупателем только после постановки товаров (работ, услуг) на учет, институт его восстановления лишается правового смысла, т.е. норма подп. 3 п. 3 ст. 170 НК оказывается в этой части фактически не действующей.

Фактически недействующими оказываются и специальные нормы п. 12 ст. 171; п. 9 ст. 172 НК РФ (которыми, собственно, и был введён вычет НДС с авансов), поскольку вычет с уплаченных авансов применяется покупателем в общем порядке — по факту отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Разумно предположить, что, вводя в НК РФ нормы о праве покупателя на вычет НДС с аванса только на основании документов, подтверждающих уплату аванса продавцу и договора, содержащего условие об авансе, законодатель не мог стремиться сохранить общий порядок применения вычетов, чтобы новые нормы не только не работали сами, но и влекли невозможность действия иных положений Кодекса.

## **5. Международные обязательства России и зарубежный опыт**

Применяемый подход приводит к нарушению международных обязательств Российской Федерации о недискриминации и международных рекомендаций, не соответствует зарубежному опыту стран, в которых установлен НДС.

5.1. Соглашением о партнерстве и сотрудничестве, учреждающим партнерство между Российской Федерацией, с одной стороны, и Европейскими сообществами и их государствами-членами, с другой стороны, от 24.06.1994 (ст. 55) предусмотрено, что стороны признают, что важным условием для укрепления экономических связей между Россией и Сооб-

ществом является сближение законодательств. Россия стремится к постепенному достижению совместимости своего законодательства с законодательством Сообщества. При этом в Соглашении прямо указано, что процесс сближения законодательств распространяется, в частности, на следующие отрасли права: предприятия и предпринимательская деятельность; бухгалтерский учет и налогообложение компаний; косвенное налогообложение;

Таким образом, Российская Федерация взяла на себя международно-правовое обязательство стремиться к сближению своего законодательства, в том числе о налоге на добавленную стоимость, с законодательством ЕС.

Следовательно, если законодательная база регулирования налоговых отношений в России и в Европейском Союзе для регулирования тех или иных налоговых правоотношений аналогична или подобна, что, в частности, имеет место в отношении НДС, то имеются уже и правовые основания для аналогичной трактовки судами России и иными правоприменительными органами правовых норм, аналогичных нормам, применяемым в ЕС.

Такое правоприменение будет являться формой выполнения Российской Федерацией своих международно-правовых обязательств по сближению с законодательством ЕС.

В настоящее время основные принципы и правила, регулирующие порядок взимания налога на добавленную стоимость на территории ЕС, закреплены в Директиве Совета ЕС 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. «Об общей системе налога на добавленную стоимость» (далее – Директива)<sup>22</sup>. Директива представляет собой результат усовершенствования и переработки положений Шестой Директивы Европейских сообществ о налоге на добавленную стоимость 1977 года<sup>23</sup>.

Директива подробно регулирует порядок применения в ЕС налоговых вычетов, посвящая им раздел X, состоящий из 5 глав.

В статье 167 главы 1 раздела X Директивы, озаглавленной «Природа и объем права на вычет», закреплено универсальное правило, согласно которому право на вычет возникает в момент, когда вычитаемая сумма налога становится подлежащей уплате<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup>Оригинальное наименование на английском языке - Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006. Полный текст Директивы находится в официальной правовой базе Евросоюза по адресу [http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V3&T2=2006&T3=112&RechType=RECH\\_consolidated&Submit=Search](http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V3&T2=2006&T3=112&RechType=RECH_consolidated&Submit=Search).

<sup>23</sup>Это прямо указано в самой Директиве и на официальном сайте Еврокомиссии [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm).

<sup>24</sup>«A right of deduction shall arise at the time the deductible tax becomes chargeable».

В статье 62 Директивы разъясняется, что «для целей настоящей Директивы:

1) под «налогооблагаемым событием» понимается наступление обстоятельств, при наличии которых считаются выполненными правовые условия, необходимые для того, что бы НДС стал «подлежащим уплате»;

2) НДС становится «подлежащим уплате» в момент, когда налоговый орган приобретает в соответствии с законом право потребовать от обязанного лица уплаты налога, в том числе в случаях, когда момент уплаты налога может быть отсрочен»<sup>25</sup>.

Таким образом, принципиальными положениями Директивы установлено, что право на вычет суммы НДС возникает в момент возникновения у лица, на которого возлагается обязанность по уплате налога, обязанности уплатить эту конкретную сумму НДС в бюджет Государства-Участника.

В Директиве какого-либо исключения из этого правила не предусмотрено, и потому оно действует независимо от того, кто должен уплачивать налог<sup>26</sup>. При этом Директива предоставляет государствам-участникам возможность пользоваться различными альтернативными механизмами взимания НДС с участников экономической деятельности. Например, в пункте 42 Преамбулы к Директиве прямо закреплено, что «Государства-Участники вправе в определенных случаях возлагать на лицо, приобретающее товары или услуги, обязанность по уплате НДС. Это должно помочь Государствам-Участникам упростить правила и противостоять уклонению от налогообложения в определенных секторах и при совершении определенных типов сделок»<sup>27</sup>. Директива также предусматривает механизм назначения налогоплательщиком, находящимся вне Государства-Участника, где должен быть уплачен налог, своего налогового представителя, который исполняет обязанность по уплате налога в этом Государстве-Участнике вместо налогоплательщика<sup>28</sup>.

---

<sup>25</sup>«For the purposes of this Directive:

(1) 'chargeable event' shall mean the occurrence by virtue of which the legal conditions necessary for VAT to become chargeable are fulfilled;

(2) VAT shall become 'chargeable' when the tax authority becomes entitled under the law, at a given moment, to claim the tax from the person liable to pay, even though the time of payment may be deferred».

<sup>26</sup>Ст. 9 Директивы. Следует отметить, что Директива не оперирует термином «работы» в том смысле, в котором этот термин используется в главе 21 НК РФ. В Директиве термин «услуги» охватывает как работы, так и услуги в их понимании на основе налогового законодательства России.

<sup>27</sup>«Member States should be able, in specific cases, to designate the recipient of supplies of goods or services as the person liable for payment of VAT. This should assist Member States in simplifying the rules and countering tax evasion and avoidance in identified sectors and on certain types of transactions».

<sup>28</sup>Пункт 2 ст. 197, ст. 204 Директивы.

Таким образом, законодательство стран ЕС предусматривает, что право на вычет возникает в момент возникновения обязанности по уплате налога (в момент, когда налог становится «подлежащим уплате» у ответственного лица), при этом конкретный механизм уплаты налога значения не имеет.

Согласно ст. 65 Директивы «в случаях, когда уплата денежных средств производится авансом до реализации товаров или услуг, НДС становится подлежащим уплате при получении этих денежных средств и в размере исходя из их суммы»<sup>29</sup>.

Таким образом, как и российское законодательство, законодательство ЕС связывает момент возникновения обязанности по уплате налога с моментом получения сумм предварительной оплаты за товары, работы или услуги.

При этом в соответствии со ст. 167 Директивы право на вычет налога на сумму предварительной оплаты поставляемых работ и услуг их приобретателем возникает одновременно с обязанностью по уплате этой суммы налога обязанным лицом.

В силу отсутствия исключений из правила ст. 167 Директивы этот вывод является верным и в том случае, если лицом, обязанным уплатить налог, является покупатель реализуемых товаров или услуг.

5.2. Типовым соглашением между Правительством Российской Федерации и правительствами иностранных государств о поощрении и взаимной защите капиталовложений<sup>30</sup> предусмотрено, что режим капиталовложений «должен быть не менее благоприятным, чем режим, который предоставляется капиталовложениям собственных инвесторов или инвесторов любого третьего государства» (п. 2 ст. 3 Типового соглашения).

Исходя из такого же принципа законодательство европейских государств в соответствии с Директивами ЕС 2008/8/CE и 2006/112/CE устанавливает идентичность налоговых последствий.

Например, законодательство Франции предусматривает, что налоговые последствия по НДС для французского налогоплательщика при получении услуг иностранного поставщика являются идентичными налоговыми последствиям при получении услуг французского поставщика, состоящего на учете во французских налоговых органах, нет никакого различия между авансовыми платежами, совершаемыми французскому поставщику и иностранному поставщику услуг в отношении наличных денежных средств.

---

<sup>29</sup> «Where a payment is to be made on account before the goods or services are supplied, VAT shall become chargeable on receipt of the payment and on the amount received».

<sup>30</sup> Постановление Правительства РФ от 09.06.2001 № 456 «О заключении соглашений между Правительством Российской Федерации и правительствами иностранных государств о поощрении и взаимной защите капиталовложений»

При трансграничных сделках с авансовой формой оплаты лицом, подлежащим обложению НДС, является покупатель. НДС в таком случае подлежит уплате покупателем при перечислении платежа поставщику и может быть зачтен покупателем в этот же момент в той же налоговой декларации, в которой отражена уплата НДС<sup>31</sup>.

5.3. Методическими рекомендациями ОЭСР по НДС от 18 апреля 2014 г. в статье 2.14 установлено, что «применение принципа нейтральности и справедливости НДС в идентичных обстоятельствах применительно к международной торговле означает, что регулирование НДС не должно способствовать или препятствовать предприятиям в инвестировании или ведении деятельности в конкретном государстве. Соответствующие бизнес-решения должны приниматься на основе рынка и иных неналоговых соображений.

Это означает, что национальное законодательство в государстве, где налогоплательщиками НДС признаются иностранные предприятия, не должно дискриминировать такие предприятия или благоприятствовать им в отношении налогообложения или права на вычет или возмещение НДС по сравнению с отечественными предприятиями»<sup>32</sup>.

При этом в документе ОЭСР подчеркивается, что «предприятия в идентичных ситуациях, при совершении идентичных сделок, должны подлежать одинаковому налогообложению» (статья 2.2.), «недопустимо дискриминационное применение законодательства только по причине того, что предприятие иностранное. Регулирование НДС не может нарушать конкуренцию между иностранными и национальными предприятиями» (статья 2.54).

На основании п. 2 Декларации о сотрудничестве между ОЭСР и Российской Федерацией от 08.06.1994 ОЭСР оказывает Российской Федерации содействие в переходе к рыночной экономике, в частности, в разработке, и осуществлении рыночных преобразований, а Российская Федерация всемерно способствует эффективному использованию содействия ОЭСР.

Разъяснения и рекомендации ОЭСР (нормы модельных конвенций, протоколов, инструкций) активно используются Российской Федерацией при заключении международных соглашений, из подходов ОЭСР исходит судебная практика<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup>Согласно статьям 271, 283 Налогового кодекса Франции.

<sup>32</sup>Актуальный текст приведен: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>.

<sup>33</sup>См., например, Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 26.02.2013 № 156, Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11.



5.4. Исходя из прецедентной практики ЕСПЧ, выраженной в Постановлении по делу «Булвес АД» против Болгарии»<sup>34</sup>, поскольку налоговый агент в полном объеме исполнил свои обязанности по соблюдению установленных государством норм в отношении уплаты налога на добавленную стоимость, его право на предъявление входящего налога на добавленную стоимость к вычету образует правомерное ожидание того, что ему будет предоставлена эффективная возможность реализовать свое имущественное право, которое приравнивается к «имуществу» в смысле статьи 1 Протокола № 1 Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 04.11.1950 и защищается этой статьёй.

5.5. Протоколом от 16.12.2011 «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.» Российская Федерация присоединилась к Соглашению ВТО и стала членом Всемирной торговой организации.

Правила ВТО, в частности, статья 1 Генерального соглашения по тарифам и торговле от 30 октября 1947 г. с учётом уточнений и договоренностей Генерального соглашения по тарифам и торговле от 15.04.1994, статья 2 Генерального соглашения по торговле услугами от 15.04.1994, статья 4 Соглашения по торговым аспектам прав интеллектуальной собственности от 15.04.1994, устанавливают запрет на дискриминацию между аналогичными товарами (услугами) из различных стран-участниц ВТО.

Применение позиции ВАС РФ, запрещающей покупателям реализовать своё право на вычет НДС в периоде уплаты аванса продавцу, в случае если такой продавец является иностранным лицом, не состоящим на учёте в налоговых органах в качестве налогоплательщика, незаконно ставит иностранных продавцов товаров (услуг) в положение заведомо худшее по сравнению с российскими продавцами идентичных товаров (услуг).

---

<sup>34</sup>В Постановлении Европейского суда по правам человека от 22.01.2009 по делу «Булвес АД» («Bulves» AD) против Болгарии» (Жалоба № 3991/03) ЕСПЧ указал: «В свете вышесказанного Европейский суд счел, что поскольку компания-заявитель в полном объеме и своевременно исполнила свои обязанности по соблюдению установленных государством норм в отношении уплаты налога на добавленную стоимость, ... она могла правомерно ожидать получения выгоды от применения одного из основных правил системы обложения налогом на добавленную стоимость, а именно от признания права на вычет входящего налога на добавленную стоимость, который был улачен поставщику. ... Таким образом, Европейский суд счел, что право компании-заявителя на предъявление входящего налога на добавленную стоимость к вычету образовало, по меньшей мере, «правомерное ожидание» того, что ей будет предоставлена эффективная возможность реализовать свое имущественное право, которое могло быть приравнено к «имуществу» по смыслу статьи 1 Протокола N 1 к Конвенции».

## **6. Унификация налогового администрирования и отсутствие бюджетных потерь вследствие поправок**

Применение норм п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ на внутреннем рынке (к операциям между российскими налогоплательщиками) предусматривает следующий порядок уплаты и вычета НДС для покупателя:

- (1) покупатель перечисляет НДС продавцу в составе аванса,
- (2) в этом же периоде покупатель предъявляет уплаченный в составе аванса НДС к вычету,
- (3) по факту реализации (после отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг) покупатель восстанавливает принятый к вычету с аванса НДС,
- (4) по факту реализации (после отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг) покупатель принимает этот НДС к вычету повторно.

Позиция налоговых органов и ВАС РФ о нераспространении норм на налоговых агентов приводит к тому, что порядок уплаты и вычета НДС для покупателя, если он выполняет обязанности налогового агента, становится отличным от приведенного, утрачивая (2) и (3) этапы.

Таким образом:

- (1) покупатель перечисляет НДС в бюджет одновременно с уплатой продавцу аванса,
- (2) по факту реализации (после отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг) покупатель принимает НДС к вычету.

Внесение в Налоговый кодекс РФ изменений, распространяющих действие норм п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ на налоговых агентов, позволит установить общий порядок уплаты и вычета НДС для идентичных операций – приобретения товаров (работ, услуг) с оплатой авансом.

Применение общего порядка обеспечит унификацию налогового администрирования, которое сейчас необоснованно различно в зависимости от того, выполняет покупатель обязанности налогового агента или нет.

При этом потеря для бюджета не возникает – вычет НДС будет применяться покупателями, выполняющими обязанности налоговых агентов, в том же порядке, в котором применяется покупателями на внутреннем рынке (при приобретении товаров у российских продавцов).

## **7. Необходимость придания обратной силы**

Нормы п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ введены в Налоговый кодекс РФ с 1 января 2009 г. Оснований для их нераспространения на налоговых агентов ни Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ, ни иными нормативно-правовыми актами установлено не было.

При этом, несмотря на то, что 2009 г. в пределы налоговой проверки (3 года, предшествующих году назначения проверки) уже не попадает, налоговые споры по данному периоду рассматриваются именно в настоящее время<sup>35</sup>.

Кроме того, срок давности по налоговым преступлениям составляет 10 лет, то есть актуальность проблемы неправильного толкования закона правоприменителем фактически сохраняется до 2020 г.

При данных обстоятельствах полноценное исполнение поручения Президента РФ об отмене налогообложения авансов, устранение описанного дискриминационного подхода и неравенства в налогообложении возможно при условии распространения действия предлагаемых изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ на правоотношения, возникшие с 1 января 2009 г. (с момента вступления в силу норм п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ). Придание изменениям обратной силы не влечет бюджетных последствий.

## **8. Текст предлагаемых поправок в гл. 21 НК РФ**

1. Абзац 2 пункта 3 статьи 168 дополнить словами:

«Для целей настоящей главы счета-фактуры, составляемые налоговыми агентами, приравниваются к счетам-фактурам продавца»;

2. Внести в подпункт 3 пункта 3 статьи 170 следующие дополнения:

1) абзац 1 подпункта 3 пункта 3 статьи 170 после слов «в случае перечисления покупателем» дополнить словами «и (или) налоговым агентом»;

2) абзац 2 подпункта 3 пункта 3 статьи 170 после слов «Восстановление сумм налога производится покупателем» дополнить словами «и (или) налоговым агентом»;

3. Внести в пункт 3 статьи 171 следующие дополнения:

1) абзац 1 пункта 3 статьи 171 после слов «налоговыми агентами» дополнить словами «(в том числе перечислившими суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав)».

2) абзац 2 пункта 3 статьи 171 после слов «покупатели – налоговые агенты» дополнить словами «(в том числе перечислившие суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав)»;

---

<sup>35</sup>Начало проверок за 2009 г. часто приходится на 2012 (проверки за 2009 – 2011 г.г.), конец проверки – на 2013 г., судебные споры по таким проверкам, с учетом стадии досудебного обжалования, инициируются в конце 2013 – начале 2014 года и длятся около года, то есть до конца 2014 – начала 2015 г.

4. Внести в пункт 12 статьи 171 следующие дополнения:

1) после слов «налогоплательщика» дополнить словами «и (или) налогового агента»,

2) после слов «предъявленные продавцом» дополнить словами «(исчисленные налоговым агентом) со стоимости»;

5. Внести в пункт 9 статьи 172 следующие дополнения:

1) после слов «выставленных продавцами при получении» дополнить словами «(либо составленных налоговыми агентами при перечислении)»,

2) после слов «перечисление указанных сумм» дополнить словами «вне зависимости от принятия товаров (работ, услуг) к учету»;

6. Предусмотреть специальные положения о действии во времени:

«Действие положений абзаца 2 пункта 3 статьи 168, абзацев 1 и 2 подпункта 3 пункта 3 статьи 170, абзацев 1 и 2 пункта 3 статьи 171, пункта 12 статьи 171, пункта 9 статьи 172 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона) распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2009 года».

### **1. Унификация налогового администрирования и отсутствие бюджетных потерь вследствие поправок**

Применение норм п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ на внутреннем рынке (к операциям между российскими налогоплательщиками) предусматривает следующий порядок уплаты и вычета НДС для покупателя:

(1) покупатель перечисляет НДС продавцу в составе аванса,

(2) в этом же периоде покупатель предъявляет уплаченный в составе аванса НДС к вычету,

(3) по факту реализации (после отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг) покупатель восстанавливает принятый к вычету с аванса НДС,

(4) по факту реализации (после отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг) покупатель принимает этот НДС к вычету повторно.

Позиция налоговых органов и ВАС РФ о нераспространении норм на налоговых агентов приводит к тому, что порядок уплаты и вычета НДС для покупателя, если он выполняет обязанности налогового агента, становится отличным от приведенного, утрачивая (2) и (3) этапы.

Таким образом:

(1) покупатель перечисляет НДС в бюджет одновременно с уплатой продавцу аванса,

(2) по факту реализации (после отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг) покупатель принимает НДС к вычету.

Внесение в Налоговый кодекс РФ изменений, распространяющих действие норм п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ на налоговых агентов, позволит установить общий порядок уплаты и вычета НДС для идентич-

ных операций – приобретения товаров (работ, услуг) с оплатой авансом.

Применение общего порядка обеспечит унификацию налогового администрирования, которое сейчас необоснованно различно в зависимости от того, выполняет покупатель обязанности налогового агента или нет.

При этом потерь для бюджета не возникает – вычет НДС будет применяться покупателями, выполняющими обязанности налоговых агентов, в том же порядке, в котором применяется покупателями на внутреннем рынке (при приобретении товаров у российских продавцов).

## **2. Необходимость придания обратной силы**

Нормы п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ введены в Налоговый кодекс РФ с 1 января 2009 г. Оснований для их нераспространения на налоговых агентов ни Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ, ни иными нормативно-правовыми актами установлено не было.

При этом, несмотря на то, что 2009 г. в пределы налоговой проверки (3 года, предшествующих году назначения проверки) уже не попадает, налоговые споры по данному периоду рассматриваются именно в настоящее время<sup>36</sup>.

Кроме того, срок давности по налоговым преступлениям составляет 10 лет, то есть актуальность проблемы неправильного толкования закона правоприменителем фактически сохраняется до 2020 г.

При данных обстоятельствах полноценное исполнение поручения Президента РФ об отмене налогообложения авансов, устранение описанного дискриминационного подхода и неравенства в налогообложении возможно при условии распространения действия предлагаемых изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ на правоотношения, возникшие с 1 января 2009 г. (с момента вступления в силу норм п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ). Придание изменениям обратной силы не влечет бюджетных последствий.

## **8. Текст предлагаемых поправок в гл. 21 НК РФ**

1. Абзац 2 пункта 3 статьи 168 дополнить словами:

«Для целей настоящей главы счета-фактуры, составляемые налоговыми агентами, приравниваются к счетам-фактурам продавца»;

2. Внести в подпункт 3 пункта 3 статьи 170 следующие дополнения:

1) абзац 1 подпункта 3 пункта 3 статьи 170 после слов «в случае перечисления покупателем» дополнить словами «и (или) налоговым агентом»;

---

<sup>36</sup>Начало проверок за 2009 г. часто приходится на 2012 (проверки за 2009 – 2011 г.г.), конец проверки – на 2013 г., судебные споры по таким проверкам, с учетом стадии досудебного обжалования, инициируются в конце 2013 – начале 2014 года и длятся около года, то есть до конца 2014 – начала 2015 г.

2) абзац 2 подпункта 3 пункта 3 статьи 170 после слов «Восстановление сумм налога производится покупателем» дополнить словами «и (или) налоговым агентом»;

3. Внести в пункт 3 статьи 171 следующие дополнения:

1) абзац 1 пункта 3 статьи 171 после слов «налоговыми агентами» дополнить словами «(в том числе перечислившими суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав)».

2) абзац 2 пункта 3 статьи 171 после слов «покупатели – налоговые агенты» дополнить словами «(в том числе перечислившие суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав)»;

4. Внести в пункт 12 статьи 171 следующие дополнения:

1) после слов «налогоплательщика» дополнить словами «и (или) налогового агента»,

2) после слов «предъявленные продавцом» дополнить словами «(исчисленные налоговым агентом) со стоимости»;

5. Внести в пункт 9 статьи 172 следующие дополнения:

1) после слов «выставленных продавцами при получении» дополнить словами «(либо составленных налоговыми агентами при перечислении)»,

2) после слов «перечисление указанных сумм» дополнить словами «вне зависимости от принятия товаров (работ, услуг) к учету»;

6. Дополнить проект федерального закона статьей (пунктом) следующего содержания:

«Действие положений абзаца 2 пункта 3 статьи 168, абзацев 1 и 2 подпункта 3 пункта 3 статьи 170, абзацев 1 и 2 пункта 3 статьи 171, пункта 12 статьи 171, пункта 9 статьи 172 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона) распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2009 года».

## 18 . Вопросы акцизного налогообложения в России

Ускоренный рост ставок акциза на сигареты и папиросы, предложенный в рамках обсуждения Основных направлений бюджетной политики на 2015 год и на плановый период до 2016 и 2017 годов

Предлагаемый в рамках Основных направлений бюджетной политики на 2015 год и на плановый период до 2016 и 2017 годов сценарий ускоренного роста ставок акциза на табачную продукцию, особенно адвалорного компонента ставки, по оценкам экспертов Рабочей группы по косвенному налогообложению при Экспертном совете ТПП РФ по совершенствованию налогового законодательства, привел бы к дестабилизации легального рынка табачной продукции, к удорожанию табачной продукции всех ценовых сегментов темпами значительно выше, чем рост доходов населения, и, как показывает практика последних лет, переходу потребителя на более дешевые марки сигарет и нелегальную продукцию. В свою очередь, ускорение темпов сокращения легального налогооблагаемого рынка с большой долей вероятности привело бы к недостижению планируемых показателей по сборам акциза в федеральный бюджет.

Так, усиленное сокращение налогооблагаемого объема отгрузок табачной продукции на внутренний рынок, которое происходило на фоне замедления темпов роста личного благосостояния и деформации потребительских предпочтений, могло бы ускориться с 7 % - 10 %<sup>37</sup> в год в 2013 - 2014 гг. до 12-15 % в 2015 году на фоне устойчивой тенденции к переходу потребителя с дорогих на более доступные табачные изделия и экспансии нелегального табачного рынка.

Еще один негативный эффект от реализации данного сценария, отмеченный экспертами Рабочей группы, - это риск торможения переговорного процесса о гармонизации законодательства в области акцизного налогообложения, необходимость которой предусматривается Договором о создании Евразийского экономического союза (ЕАЭС), подписанным президентами Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан 29 мая 2014 года, и продиктована стремлением сократить нелегальный переток подакцизной продукции в условиях отсутствия таможенного контроля между членами интеграционного объединения, разрыва в акцизной нагрузке и ценах на табачные изделия.

---

<sup>37</sup>Расчёты на основании данных Федеральной налоговой службы и Федерального казначейства о начислениях и поступлениях в федеральный бюджет РФ, параметры рынка на 2015 год спрогнозированы на основе актуальной динамики рынка по итогам 2013 года и I-III кв. 2014 года.

Примечательно, что данные, полученные Институтом сравнительных социальных исследований (ЦЕССИ) в ходе Всероссийского опроса населения России об актуальности проблемы нелегального оборота табачных изделий<sup>38</sup> в июне – августе 2014 года, свидетельствуют об обеспокоенности россиян ростом теневого оборота табачных изделий, в том числе в связи с резким ростом акцизов.

Так, 45% респондентов считают, что проблема с нелегальным табаком в России не только существует, но и нарастает, а последствия распространения нелегальной торговли, в представлении россиян, довольно велики. В первую очередь они связаны с финансовыми потерями для государства – почти две трети опрошенных (63%) считают, что нелегальная торговля табаком оказывает очень или довольно серьезное воздействие на снижение налоговых поступлений в госбюджет.

Основные причины роста нелегального табачного рынка в России опрошенные россияне видят в налоговой политике государства (82% отметили, что «черный рынок» растет из-за того, что «высокие налоги и, соответственно, цены на легальные сигареты»), а также экономической привлекательности нелегальных сигарет («низкие цены на нелегальные сигареты по сравнению с легальными» - 74%).

Рамочная конвенция ВОЗ по борьбе против табака (РКБТ ВОЗ) является первым международным договором, заключенным под эгидой Всемирной организации здравоохранения. Документ принят Всемирной ассамблеей здравоохранения 21 мая 2003 г. и вступил в силу 27 февраля 2005 г. К настоящему моменту Сторонами Конвенции являются 179 стран, включая Россию.

**Шестая Конференция Сторон** пройдет с 13 по 18 октября 2014 г. в Москве. Налогообложение табачных изделий является ключевым вопросом, который будут обсуждаться на Шестой Конференции Сторон в рамках подготовки проекта руководящих принципов осуществления Статьи 6 РКБТ ВОЗ «Ценовые и налоговые меры по сокращению спроса на табак»

Текст проекта руководящих принципов был разработан в 2013 г. и в настоящий момент находится на стадии обсуждения Сторонами. Он включает рекомендацию Сторонам обеспечить долю акциза в розничной цене табачных изделий на уровне не менее 70% (1). Также проект руководящих принципов предлагает Сторонам рассмотреть возможность целевого выделения доходов от налогообложения на программы борьбы против табака (2).

---

<sup>38</sup>Всероссийский опрос населения России 18 лет и старше, проведенный по случайной вероятностной выборке населения страны методом личных интервью на дому у респондентов. Итоги доступны по ссылке на официальный интернет сайт ЦЕССИ - <http://www.cessi.ru/>



(1) Предложение ВОЗ о единой для всех Сторон минимальной 70-ти процентной доле налогов в цене

Данное предложение, реализация которого в России текущих условиях приведет к резкому скачку цен на табачные изделия и росту нелегального оборота табака в связи с еще большим разрывом в ставках и ценах на табачные изделия в Странах Таможенного союза, идет вразрез с принципом налогового суверенитета государств-сторон РКБТ, закрепленном в тексте Статьи 6 РКБТ, и противоречит применяемым Россией подходам к формированию политики акцизного налогообложения табачных изделий.

Правительство РФ неоднократно отмечало необходимость учитывать при определении уровня акцизного налогообложения табачных изделий актуальную экономическую ситуацию. Так, основные направления налоговой политики РФ на трехлетний период (ОННП) обоснованно отражают текущие экономические реалии и преемственность принимаемых решений, что позволяет в условиях нарастающей нестабильности мировой политико-экономической системы обеспечивать стабильные поступления от акцизов в федеральный бюджет и постепенное снижение его потребления, не допуская при этом развития нелегального оборота табака.

ОННП 2011-2013 гг., 2012-2014 гг. - : **«В планируемом периоде предполагается, как и в предыдущие годы, осуществлять ежегодную индексацию ставок акцизов с учетом реально складывающейся экономической ситуации.»**

Необходимость сбалансированного подхода к акцизному налогообложению табака неоднократно озвучивалась Президентом РФ.

**«<...>С самими акцизами нужно работать аккуратно. Я знаю о планах Правительства постепенного повышения акцизов, но это должно быть именно постепенное, не резкое. Не нужно резких движений, это сфера тонкая, мы знаем с вами, к чему в прежние времена привела борьба с алкоголем – начали самогонку варить, начали денатурат пить».** (В.В. Путин, 2013 г., <http://kremlin.ru/transcripts/18973>)

**«Но если просто мы будем завышать цены, мы в Правительстве дискутируем часто по этим вопросам, у нас есть, видимо, Ваши сторонники, которые говорят: «Нужно акцизы поднять в пять, в десять раз». Но меньше курить не будут, если так сделать это, одним щелчком. Будут курить просто всякую гадость. Вот и всё. Нужно спокойно работать, ритмично, разъяснять. Если повышать акцизы, то постепенно.»** (Встреча В.В. Путина с членами фракций политических партий в Государственной Думе (Ялта, 14.08.2014 <http://kremlin.ru/news/46451>).

Применение данного подхода существенно **осложнит процесс гармонизации акцизного налогообложения табачных изделий среди государств Таможенного Союза**, необходимость которого отмечает в том числе и Минздрав России.

«Если бы мы резко повысили, а они бы оставили прежними, то тогда мы бы задохнулись от контрафактной продукции, и наши бы люди курили всякие доморощенные самокрутки, в которые бы неизвестно что еще добавляли. Поэтому мы не отказываемся от всех наших устремлений, от того, что мы говорили раньше, нам просто нужен небольшой перерыв, когда мы выровняем нашу политику и дальше уже будем идти согласованно, набирать темп» (В.И. Скворцова. 06.11.2013 <http://www.kommersant.ru/doc/2336931>)

Сохранение данной рекомендации в тексте руководящих принципов представляется нецелесообразным по целому ряду изложенных ниже причин.

- Принятие правила 70%-ой доли налогов может удвоить цены на табачную продукцию в большинстве стран. При достижении определенного уровня налоговой нагрузки, дальнейшее повышение налогов становится контрпродуктивным – то есть, не приводит к росту налоговых поступлений и делает меры по сокращению распространения курения неэффективным, поскольку наблюдается массовый переход на нелегальную продукцию. Ни одна из стран ОЭСР – в том числе такие, как Австралия, Канада, Финляндия, Норвегия или Великобритания, – не применяют правило 70% доли акциза в цене.
- Многие страны заявили, что указание в руководящих принципах ВОЗ любого конкретного значения доли налогов в цене подрывает национальный суверенитет и противоречит основополагающему принципу Договора о РКБТ о «суверенном праве Сторон на определение и установление своей политики налогообложения».
- **Не существует единого для всех государств оптимального уровня налогов** на табачную продукцию в виду различий в географических, социальных и экономических реалиях, национальных интересов в области здравоохранения и налогообложения. Установление конкретного уровня налоговой нагрузки игнорирует эти факторы.
- **Не существует прямой связи между долей акциза в цене, акцизными поступлениями и ценами на табак**, потому что другие элементы структуры цен, такие как НДС, себестоимость, торговые наценки и сбытовые издержки отличаются от страны к стране. В итоге, уровень доли акциза в цене не показателен. Например, Бруней является одной из 4 стран в мире<sup>39</sup>, где доля акциза превышает целевой показатель

---

<sup>39</sup> Другие три страны на которые ссылается ВОЗ говоря об успехах табачного налогообложения – Куба, Фиджи, Сейшельские острова. Кроме того, ВОЗ ссылается также на то, что Болгария, Мьянма, Польша, Словакия и Венесуэла применяют акцизы на табак, превышающие 70% цены; однако, по факту это не так.

ВОЗ в 70%, но акцизная нагрузка в Брунее составляет «всего» около 4 долл. США на пачку, тогда как в 11 странах ЕС государство получает с каждой пачки налогов больше уже сейчас, даже не прибегая к ориентировке в 70%.

- Кривая Лаффера показывает, что для каждой страны существует индивидуальный уровень налогов, обеспечивающий максимально возможные налоговые поступления. Если государство повышает налоги выше указанного уровня, то объём налоговых доходов начинает снижаться, а не расти. Опыт таких стран, как Сингапур, Норвегия и Ирландия, демонстрирует, что предельный уровень налоговой нагрузки находится намного ниже порога в 70% доли акциза в цене табачной продукции. Чтобы избежать снижения налоговых поступлений странам необходимо сохранять полноценный суверенитет национальной налоговой политикой, самостоятельно определяя уровень акцизов, который соответствует их задачам.

## **(2) Предложение ВОЗ о целевом направлении налоговых поступлений от табачной продукции на борьбу с табаком**

Предложение о целевом направлении налоговых поступлений от табачной продукции на финансирование деятельности по борьбе против табака несостоятельно с точки зрения экономической науки. Внедрение целеориентированных налогов в современных реалиях может свидетельствовать исключительно о плохом качестве управления государственными финансами. Показательна и точка зрения Президента РФ по этому вопросу: «<...>У нас очень много важных проблем, вообще в любой стране и в нашей тоже. И окрашивать конкретные налоги на конкретные цели – это, скажем так, определенная экзотика. В некоторых странах применяется, но далеко не везде и не часто.» (2013 г., <http://kremlin.ru/transcripts/18973>).

Изъятие данной рекомендации из текста руководящих принципов представляется обоснованным по целому ряду изложенных причин.

- В условиях, когда сборы от налога должны быть использованы на заранее определенные цели, в отличие от других источников государственного финансирования, их распределение не соответствует принципу наибольшей необходимости и обоснованности, следуя исключительно беспалляционному «правилу». Вопрос в том, насколько такое распределение может совпадать с реальными потребностями в финансировании. Чаще всего такой подход к распределению ресурсов влечёт недофинансирование одних и избыточное финансирование других сфер государственных интересов.
- Программы, финансируемые за счет целевых налогов, не подлежат столь же тщательному и регулярному контролю, в сравнении с гос. программами, финансируемыми из бюджета по стандартной схеме.

Ежегодная конкуренция министерств и ведомств за ограниченные финансовые ресурсы на финансирование своих программ способствует эффективному и сбалансированному расходованию выделяемых средств.

- Решения, касающиеся уровня налоговой нагрузки и соответствующих доходов бюджетной системы должны приниматься в условиях полноценного национального суверенитета, в связи с чем **международные организации не должны директивно определять направления финансирования и расходования национальных ресурсов.**

## **19. Оценка и возврат самортизированных основных средств на баланс с целью взимания налога на имущество**

Проектом постановления Правительства РФ «О проведении в 2015 году переоценки в бухгалтерском учете крупных и средних предприятий промышленности, транспорта и связи отдельных категорий основных фондов (оборудования) с истекшим сроком полезного использования» предусматривается обязанность организаций промышленности, транспорта и связи провести переоценку основных средств с истекшим сроком полезного использования по рыночной стоимости и установить для них дополнительный срок полезного использования. В результате чего налоговая база по налогу на имущество организаций будет увеличена. Данное предложение, по мнению разработчиков проекта, направлено на стимулирование технического перевооружения предприятий промышленности, транспорта и связи.

Следует отметить, что реализация указанной инициативы неизбежно увеличит налоговую нагрузку по налогу на имущество в среднем на 30% - 50% (например, для предприятия металлургии возрастет на 16,7 млн. руб. (по оборудованию) до 22,9 млн. руб. (по всем основным средствам), для добывающей компании увеличится на 1 038 тыс. руб.). При этом налог на прибыль уменьшится на 7% - 20% (например, у той же компании металлургии налог на прибыль уменьшится на сумму от 3,3 млн.руб. до 4,6 млн.руб., а для добывающей компании - 208 тыс. руб.), что частично компенсирует увеличение налогового бремени по налогу на имущество, однако, предполагаемый эффект достигнут не будет (степень обновления оборудования снизится).

По нашему мнению, реализация предлагаемой Правительством РФ идеи неизбежно повысит себестоимость всей российской промышленной продукции и транспортных услуг за счет 2 элементов начисляемой амортизации и налога на имущество, в результате чего:

- в энергетике придется дополнительно повышать тарифы в связи с ростом себестоимости добычи и транспортировки угля, ростом издержек самих электростанций, ростом стоимости техники и др.;
- придется повышать тариф на железнодорожные перевозки;
- снизится конкурентоспособность продукции на рынках, что приведет к потере рынков и соответственно к снижению доходов бюджетной системы;
- для промышленных предприятий, работающих с низкой рентабельностью (в угольной промышленности по данным Минэнерго РФ 40% предприятий работает в нулевой или отрицательной рентабельно-

- сти), данное решение станет толчком к закрытию, что породит социальные проблемы не менее чем в 20 моногородах и потребует многомиллиардных бюджетных затрат на борьбу с социальными последствиями закрытия предприятий (переобучение, переселение, дотации и субсидии бюджетам, пособия по безработице и т.п.);
- в условиях дорогих и «коротких» кредитов российских банков и сужения возможности кредитоваться за рубежом станет невозможным увеличить лимиты кредитования, и финансировать техническое перевооружение будет нечем;
  - при реализации данного положения невозможно избежать субъективизма в отношении определения как суммы увеличения стоимости основных средств, так и в отношении дополнительного срока их полезного использования, следствием чего является риск недостоверности данных бухгалтерской отчетности, а также налоговых обязательств по налогу на имущество.

Более того, предлагаемая Правительством РФ новация, может вызвать конкуренцию норм налогового и бухгалтерского учета, что повлечет значительные проблемы в правоприменении.

Прежде всего, переоценка согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не подразумевает увеличения срока полезного использования. Поэтому необходимо будет закрепить особый порядок оценки (переоценки) самортизированного имущества.

В проекте постановления Правительства РФ не указано, на основании каких критериев организации должны определить дополнительный срок полезного использования.

Следует также учесть, что ПБУ 6/01 предполагает переоценку, как стоимости основных средств, так и суммы амортизации. Следовательно, переоценку необходимо будет проводить регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Результаты такой переоценки необходимо будет отражать в бухгалтерском учете обособленно (добавочный капитал и финансовый результат).

В проекте постановления Правительства РФ предлагается провести переоценку по состоянию на 1 января года, тогда как по правилам бухучета переоценка проводится на конец года. К тому же, согласно статье 376 НК РФ, налоговая база при расчете среднегодовой стоимости имущества также определяется на последнее число отчетного периода.

Привлечение оценщиков для переоценки самортизированного имущества приведет к существенному увеличению затрат владельцев основных средств. Более того оценка различных основных средств может значительно отличаться по цене (например, стоимость оценки типового

офисного здания, сложного, не имеющего аналогов производственного оборудования, массовая оценка или индивидуальная оценка). При этом стоимость оценки может сильно отличаться от региона к региону. Учитывая значительное количество объектов основных средств, следует признать, что проведение одномоментной переоценки приведет к существенному увеличению расходов бизнеса и отвлечению денежных средств, которые могли бы быть направлены на обновление оборудования.

По данным проведенного опроса, оценка оборудования металлургической компании будет стоить от 500 до 1000 рублей за единицу, что суммарно приведет к затратам в размере около 30 млн. рублей. Для автотранспортных компаний стоимость оценки варьируется от 3500 до 8000 рублей за единицу транспортного средства. В сфере производства строительных материалов оценка одного объекта основных средств будет стоить примерно 40-70 тыс. рублей для крупного оборудования и около 10 тыс. рублей для мелкого.

В качестве альтернативных мер стимулирующих техническое перевооружение ТПП РФ предлагает:

- компенсацию процентных ставок по инвестиционным кредитам на обновление основных производственных фондов;
- ускоренную амортизацию основных фондов;
- инвестиционный налоговый кредит на цели финансирования мероприятий по обновлению основных производственных фондов на основе технологий, перечень которых должен быть согласован профильными министерствами;
- установить льготу по налогу на имущество в отношении новых объектов по аналогии с п. 6 ст. 376 НК РФ в отношении объектов транспортной инфраструктуры, которая предусматривает особый порядок определения налоговой базы, позволяющий не увеличивать налоговую стоимость на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию, модернизацию основных средств.

Далее приведены результаты анкетирования с указанием количества основных средств на балансе организаций.

Отрасль	Регион	Численность работников	ОС используемые в производстве		ОС не используемые в производстве	
			Общее количество	Самотизированные	Общее количество	Самортизированные
Торговля	СФО	500 и более	6 573	3 950	67	67
Транспорт	Все	30-49	10	4	0	0
Металлургия	ПФО	500 и более	11 631	10 021	974	643
Торговля	ЦФО	500 и более	1 721	1 286	0	0
Выставки, ярмарки	ЦФО	500 и более	14 028	13 211	15	8
Машиностроение	ПФО	500 и более	35 000	26 000	0	0
Металлургия	ПФО, ЮФО, УФО	500 и более	120 000	42 000	600	500
Машиностроение	ПФО	500 и более	35 000	26 000	0	0
Транспорт	Все	500 и более	3 500 000	650 000	0	0
Производство строительных материалов	Все	500 и более	8 800	2 770	12 900	7 400
Утилизация вооружения	УФО	300-499	331	168	0	0
Добыча и переработка полезных ископаемых	Все	500 и более	230 000	130 000	10 000	6 000



Добыча и переработка железных рудных ископаемых	УФО, СЗФО	500 и более	15 837	10 227	310	167
Химическая промышленность	ЦФО, ЮФО, СЗФО	500 и более	93 859	59 855	1 532	1 067
Производство электроэнергии	ЦФО, УФО, ЮФО	500 и более	24 912	17 971	0	0
Металлургия	СФО	500 и более	981	694	74	52
Металлургия	ПФО	500 и более	8 598	7 249	774	458
Электроэнергетика	СФО	500 и более	3 690	2 534	73	46
Добыча и переработка железных рудных ископаемых	СФО	500 и более	3 877	1 627	192	58
Энергетика	ПФО	200-299	409	356	6	0
Энергетика	ПФО	300-399	23	7	0	0
Добыча и переработка железных рудных ископаемых	СФО	500 и более	12 803	11 234	1 170	1 074
Металлургия	УФО	500 и более	Здание -134; Сооружение -216; Маш. и обор. - 1872;	Здание -16; Сооружение -139; Машины и обор. - 1307;	Здание -17; Сооружение -14; Машины и обор. - 36;	Здание -1; Сооружение -4; Машины и обор. - 15;

Металлургия	ЦФО	500 и более	Маш. и обор. – 1117; Инв. произв. и хоз. – 89; Трансп. сред- ства – 40; Здания -147; Зем. участ- ки – 4; Сооружения – 345; Передат. устр. – 215;	Машины и оборудова- ние – 527; Инвентарь произв. и хоз. – 83; Транспорт- ные средства – 17; Здания - 6; Сооружения – 35; Передат- точные устройств. – 33;	Маш. и обор. – 19; Инв. произв. и хоз. – 8; Трансп. ср- ва – 4	Машины и оборудова- ние – 17; Инвентарь произв. и хоз. – 6; Транспорт- ные средства – 4;	Тр-порт и а/тех. – 22; Итого – 89	Тр-порт и а/тех. – 10; Итого – 30
Розничная торговля эл- бытовыми то- варами	Все	500 и более	51 645	200	15 000	15 000	Тр-порт и а/тех. – 22; Итого – 89	Тр-порт и а/тех. – 10; Итого – 30

## **20. Актуальные вопросы электронного документооборота Электронные документы в 2014 году**

Развитие современного общества невозможно без широкого применения организациями и гражданами онлайн-технологий и повсеместного внедрения электронного документооборота. Эти задачи выдвинуты в качестве приоритетных в таких основополагающих документах, как федеральная целевая программа «Электронная Россия», «Стратегия развития информационного общества», «Стратегия инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 года «Инновационная Россия – 2020», «Стратегия развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации на 2014–2020 годы и на перспективу до 2025 года». Все эти документы предусматривают поэтапный переход на электронный документооборот между государственными структурами, бизнес-сообществами и гражданами.

Работа по дальнейшему развитию электронного документооборота будет продолжена. Это предусмотрено проектом Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов, который разработан Минфином России. Документ определяет комплекс мер по совершенствованию налогового администрирования. Такими мерами являются: упрощение процедуры подготовки и подачи отчетных документов с помощью внедрения современных технологий, упрощение порядка документального подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС в электронном виде, возможность приостановления операций по счетам налогоплательщика при отсутствии ответа на запросы налогового органа, поступившие ему по электронным каналам связи.

### **Дорожная карта**

Предложения по упрощению учета и отчетности и стимулированию электронного документооборота в жизнедеятельности организаций содержит и план мероприятий («дорожная карта») «Совершенствование налогового администрирования» (утв. Распоряжением Правительства РФ от 10.02.2014 № 162-р).

Цели «дорожной карты» – стимулирование перехода налогоплательщиков и налоговых органов на электронный документооборот; упрощение порядка учета по НДС, сокращение количества выставляемых счетов-фактур, ведущее к экономии времени на ведение учета и подготовку налоговой отчетности, сокращение избыточного документооборота, совершенствование электронного документооборота между организациями.

В частности, предусмотрено к 2018 году продолжить снижать количество часов на подготовку и сдачу налоговой отчетности. Так, если в 2014 году компания в среднем затрачивает на подготовку и подачу налоговой отчетности 170 часов, а в 2015 году, согласно «дорожной карте», этот показатель должен составить 160 часов.

Кроме этого, предусматривается снизить порог перехода на обязательное представление налоговой отчетности в электронном виде со 100 до 50 человек, разрешить использовать счет-фактуру (при указании дополнительных реквизитов) в качестве первичного документа, а также обеспечить возможность выставления сводного корректирующего счета-фактуры.

С 1 января 2015 года отчетность в ФСС и ПФР в электронном виде обязаны будут представлять организации с численностью от 25 человек (сейчас от 50). Это требование установлено Федеральным законом от 28.06.2014 № 188-ФЗ.

Планируется также законодательно закрепить право налогоплательщика на принятие к вычету НДС по счетам-фактурам, относящимся к налоговому периоду, полученным до срока представления декларации по НДС до 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом.

### **Электронный НДС**

План мероприятий по совершенствованию налогового администрирования позволит создать комфортные условия взаимодействия бизнеса и органов государственной власти в части процедур подачи и формирования налоговой отчетности.

Для решения этой задачи ФНС России сформирована Рабочая группа по сокращению затрат рабочего времени, необходимого для подготовки налоговых деклараций и уплаты налогов и сборов налогоплательщиками. В нее вошли представители Общероссийской общественной организации малого и среднего предпринимательства «ОПОРА России», Общероссийской общественной организации «Деловая Россия», Экспертного совета Комитета по бюджету и налогам Государственной Думы Российской Федерации, Минфина России, Минэкономразвития России, ФНС России, эксперты и представители бизнеса.

Так, с 1 января 2014 года была введена обязанность сдачи налоговой декларации по НДС только в электронном виде. Это требование установлено Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ, который внес изменения в пункт 5 статьи 174 НК РФ.

По итогам декларационной кампании по НДС за I квартал 2014 года, налогоплательщиками было представлено 1,36 млн деклараций по НДС, из которых по телекоммуникационным каналам связи поступило 1,29 млн деклараций, что составляет 94,8% от общего числа деклараций.

Кроме того, предусматривается упростить порядок документального подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС в электронном виде. В частности, предполагается наделить налогоплательщиков правом представлять в налоговые органы вместо копий таможенных деклараций и перевозочных документов с отметками таможенных органов, подтверждающими вывоз товаров из Российской Федерации (ввоз товаров в Российскую Федерацию), на бумажных носителях, сведения из этих документов, необходимые для налогового контроля, в виде реестров в электронной форме.

#### **Взаимодействие с налоговыми органами**

Уже сегодня организации могут обмениваться с налоговыми органами более чем 40 документами, включая электронные счета-фактуры, Акты выполненных работ, накладные ТОРГ-12 и др. Недавно перечень пополнился электронными книгами покупок и продаж, а также журналом учета полученных и выставленных счетов-фактур. В самое ближайшее время к ним добавится еще и универсальный передаточный документ, электронный формат которого уже разработан ФНС России.

Приказом ФНС России от 27.08.2014 № ММВ-7-6/443@ утверждены рекомендуемые формы и форматы документов, используемых при организации электронного документооборота между налоговыми органами и налогоплательщиками при представлении налоговых деклараций (расчетов) в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. Указанным приказом утверждены: форма извещения о вводе сведений, указанных в налоговой декларации (расчете) в электронной форме и формат представления сведений уведомления об уточнении налоговой декларации (расчета) в электронной форме.

В настоящее время налогоплательщик может направить в налоговый орган Заявление об утрате права на применение патентной системы налогообложения и о переходе на общий режим налогообложения (форма № 26.5-3) в электронной форме. Это стало возможным благодаря приказу ФНС России от 27.08.2014 № ММВ-7-6/442@.

Растет число организаций и индивидуальных предпринимателей, подключившихся к эксперименту ФНС России по применению контрольно-кассовой техники (ККТ), обеспечивающей передачу информации налоговым органам в электронном виде.

Электронный документооборот между налогоплательщиками и налоговыми органами постоянно расширяется. Сегодня налогоплательщик наряду с налоговыми декларациями может обмениваться в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи различными документами (требования, уведомления, сведения и др.), представление которых предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации.

## **Преимущества перехода на ЭДО**

Сегодня перед многими российскими дочерними и зависимыми организациями стоит задача бесшовной интеграции электронного бухгалтерского документооборота с глобальными деловыми B2B-сетями и международными общими центрами обслуживания. Эта работа находится в центре внимания ТПП России и Рабочей группы по электронному документообороту – делового сообщества и авторитетного источника, заслуживающего доверие со стороны ФНС России и Правительства РФ. Обращая внимание на проблемы и возможности применения электронных документов, сообщество содействует облегчению перехода бизнеса на электронный документооборот, включая российские организации международных компаний.

Россия использует европейский опыт внедрения электронного документооборота. Драйвером выступают крупные компании из различных отраслей экономики (энергетика, фармацевтика, транспорт, металлургия, ретейл), которые вовлекают в электронное взаимодействие малый бизнес.

Современные технологии помогают решить множество вопросов. Ведь электронные документы автоматически создаются и автоматически отправляются. Это очень удобно при больших объемах продаж, управлении финансовыми потоками, огромном количестве авансовых отчетов (в некоторых компаниях они включают до 1000 строк!), так как позволяет быстро обмениваться документами и обеспечивает оперативный доступ к информации.

## **Предложения по электронному документообороту и отчетности по НДС 2015 года**

Существующие формы книг покупок и продаж (в редакции, действующей с 01.10.2014г.) предполагают сложный и трудоемкий, часто ручной процесс их заполнения налогоплательщиками. В то же время форматы не прозрачны для налоговой инспекции и при всей своей сложности не содержат надежной и легко проверяемой информации.

Проблема перенасыщенности данными книг по НДС и многочисленных вопросов, связанных со спецификой их заполнения при различных операциях, усугубляется вступлением в силу нормы о возможности истребования налоговым органом документов в случае нестыковки данных о хозяйственных операциях налогоплательщика и его контрагентов, заявленных в соответствующих разделах новой налоговой декларации по НДС 2015 года. Выявленные противоречия в данных могут стать причиной необоснованного увеличения количества проверок, что увеличит трудозатраты и для налоговых органов, и для налогоплательщиков.

Ниже представлены некоторые предложения, которые позволят снизить трудоемкость для налогоплательщиков и упростить налоговое администрирование для налоговых органов за счет улучшения структуры и повышения прозрачности и надежности информации в книгах по НДС и декларации.

№	Проблема	Предложение
1	<p>В графе 13 книги покупок и Разделе 8, 8.1 проекта новой налоговой декларации по НДС предусмотрено указание номера таможенной декларации (ТД) при приобретении импортных товаров на территории РФ. Возникает сложность заполнения реквизита в случае большого количества номеров ТД в счете-фактуре покупателя импортного товара:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• требуется ручное заполнение реквизита, т.к. номера ТД не вводятся в учетную систему Покупателя в случае приобретения товара для собственного потребления (в этом нет необходимости)</li> <li>• большой дополнительный объем книги покупок и декларации,</li> <li>• технические проблемы формирования и передачи электронных документов большого размера,</li> <li>• возможны ошибки в номерах, а также отсутствие номеров по причине того, что, с одной стороны, отсутствует ответственность у Продавца в случае ненадлежащего оформления счетов-фактур, а, с другой стороны, неуказание номеров ТД не исключает возможности вычета НДС по такому счету-фактуре Покупателем (абз.2 п.2 ст. 169 НК РФ), что снижает надежность информации.</li> </ul> <p>При этом данная информация</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• имеется в книгах-покупок импортеров (графа 3 Книги покупок),</li> <li>• может быть получена в рамках мероприятий налогового контроля.</li> </ul> <p>Кроме того наличие требования об указании номеров ТД в счетах-фактурах, книгах продаж и покупок ограничивает преимущества режима уполномоченного экономического оператора (ст. 209 ТК РФ)- таможенная процедура, при помещении под которую иностранные товары находятся и используются на таможенной территории таможенного союза без ограничений по их использованию и распоряжению.</p>	<p>Вариант 1. Удалить графу 13 из книги покупок, строку 150 из раздела 8, 8.1 новой декларации по НДС</p> <p>Вариант 2 1. Предусмотреть обязанность указания номера ТД только для налогоплательщиков, приобретающих товары для целей дальнейшей перепродажи. 2. Установить порядок отражения в реквизите нескольких номеров ТД и установить максимальное количество ТД, отражаемых по одному счету-фактуре (например, не более 3)</p>

2	<p>Дествующие правила регистрации счетов-фактур в книгах покупок и продаж в случае восстановления НДС при осуществлении операций, облагаемых по ставке 0%, и последующем принятии к вычету предполагают дополнительную двукратную регистрацию счетов-фактур, участвующих в определении входного НДС при осуществлении экспортных операций: один раз в книге продаж (восстановление) и второй раз - в книге покупок (вычет ранее восстановленного НДС при подтверждении факта экспорта), что многократно увеличивает размер книг по НДС и будущей декларации по налогу, усложняют процесс проверки корректности расчетов НДС. Аналогичная проблема существует при одновременном осуществлении облагаемой и необлагаемой деятельности.</p> <p>При этом п. 10 ст. 165 НК РФ предписывает вести учет НДС при осуществлении экспортных операций на основе принятой налогоплательщиком учетной политики. Аналогичная норма присутствует в п.4 ст. 170 НК РФ в отношении методики ведения раздельного учета НДС при осуществлении одновременно облагаемой и необлагаемой налогом деятельности. Как правило восстановление и дальнейшее принятие сумм НДС к вычету осуществляется на основе расчета. Однако действующая редакция Постановления 1137 допускает возможность регистрации расчетных справок в книгах покупок и продаж только по вычетам, указанным в п.6 ст. 171 (по объектам кап. строительства, передаваемым в необлагаемую деятельность). Регистрация справок в книге покупок и продаж вместо тройной регистрации одних и тех же счетов-фактур (часто это относится к большей части счетов-фактур налогоплательщика за период) существенно упрощает процесс проверки, снижает необоснованное увеличение объемов регистров и декларации, соответствует международной практике.</p>	<p>Предусмотреть возможность регистрации в книгах по НДС расчетных справок</p>
3	<p>По действующим правилам корректировочные счета-фактуры, предполагающие увеличение налоговых обязательств по НДС, подлежат регистрации в книге продаж, уменьшение – в книге покупок. В результате корректировка по реализации в меньшую сторону отражается у Продавца в книге покупок, а у покупателя – в книге продаж. Таким образом, налогоплательщик вынужден использовать для целей НДС логику корректировок, отличающуюся от подходов к корректировке для целей налога на прибыль и бухгалтерского учета. В результате существенно усложняется учет у налогоплательщика и процесс стыковки выручки по бухгалтерскому учету, базы по налогу на прибыль и базы по НДС при осуществлении мероприятий налогового контроля.</p>	<p>Предусмотреть возможность регистрации корректировочных счетов-фактур в тех же книгах, где был зарегистрирован счет-фактура, к которому выпущен корректировочный. При этом корректировочные счета-фактуры на уменьшение должны регистрироваться со знаком минус.</p>
4	<p>счетов-фактур осуществляется записями в книгах того периода, где зарегистрированы первоначальные счета-фактуры. По общему правилу налогоплательщик имеет вычет в том периоде, в котором им был получен надлежаще оформленный счет-фактура. Таким образом, у Покупателя аннулирование производится в периоде выставления первоначального счета-фактуры, а новый вычет по исправленному счету-фактуре – в периоде его получения (текущем), что влечет необходимость передачи декларации и начисления пени. Это приводит к отказу покупателей принимать исправленные счета-фактуры и отказу от платежей. Такие правила регистрации представляются несправедливыми с учетом того, что продавец все исправительные записи делает в периоде отгрузки. Кроме этого также существенно усложняется учет у налогоплательщика и процесс стыковки выручки по бухгалтерскому учету, базы по налогу на прибыль и базы по НДС при осуществлении мероприятий налогового контроля.</p>	<p>Отражать записи по исправлению счетов-фактур в книгах по НДС в периоде исправления</p>



5	<p>Несмотря на то, что объектом налогообложения НДС является реализация товаров (работ, услуг), имущественных прав, исчисление НДС по дате отгрузки приводит к разнице как между базами по налогу на прибыль и НДС, так и разнице в учете для целей НДС и бухгалтерским учетом. Как правило, признание выручки от реализации у налогоплательщика основывается на моменте перехода права собственности, а приведение базы по НДС в соответствие правилам ст. 167 НК РФ требует ручной корректировки. Процесс проверки для налоговых органов также усложняется. В тоже время сформулирована задача сближения бухгалтерского и налогового учета (Дорожная карта).</p>	<p>Установить в качестве момента для исчисления НДС дату реализации</p>
6	<p>В настоящий момент подтверждение ставки 0% при экспорте в страны Таможенного союза превышает по сложности аналогичный процесс при торговле в 3-ьи страны. Так, декларирование ввоза товаров в страну Покупателя осуществляется в отдельной «Налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств - членов таможенного союза» (приказ МФ 69н от 07.07.2010).</p> <p>Покупателем оформляется Заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (Утверждено Протоколом от 11.12.2009 «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств - членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов») с информацией о ввозе товаров с детализацией по товарно/подокументно. Далее Заявление используется Продавцом для подтверждения ставки 0%.</p>	<p>1) Декларирование ввоза в обычной декларации по НДС, утвержденной приказом Минфина РФ от 15.10.2009 N 104н (ред. от 21.04.2010). Это позволит в одной декларации отражать обороты по ввозу для начисления НДС и принятия его к вычету по факту оприходования (при выполнении установленных условий)</p> <p>2) Отказ от Заявления как отдельного документа и включение основной информации из него в формат налоговой декларации (основной) с детализацией по сделкам /документам (1 строка=1 накладная/счет-фактура).</p>

7	<p>Раздел 7 графа 3 налоговой декларации по НДС содержит показатель «Стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) не облагаемых НДС». Однако при осуществлении необлагаемых по ст. 149 НК РФ операций счета-фактуры не составляются и, соответственно, регистрируются в НДС книгах и журнале. Таким образом, НДС-регистры не содержат данных для заполнения этой графы. Исключение – счета-фактуры лиц, освобожденных от исполнения обязанностей по ст. 145 НК РФ.</p> <p>Раздел 7 налоговой декларации по НДС предназначен для отражения информации о доходах, полученных налогоплательщиком, при осуществлении освобожденных операций, операций, не признаваемых объектом налогообложения, операций реализации не на территории РФ, т.е. доходов, в отношении которых НДС не начисляется и не уплачивается в бюджет. Обратим внимание, что название Раздела, Порядок его заполнения, состав кодов операций согласно классификатору предусматривают отражение в Разделе 7 данных только в разрезе необлагаемых операций, осуществленных налогоплательщиком, т.е. операций реализации, передачи товаров, оказания услуг, выполнения работ. Самостоятельного отражения стоимости закупок без привязки к определенным операциям реализации логикой этого раздела, а также других структурных частей налоговой декларации по НДС не предусмотрено.</p> <p>Не вызывает сомнений целесообразность отражения в налоговой декларации данных как о необлагаемом доходе, полученном налогоплательщиком (графа 2), так и о сумме НДС, не подлежащей вычету на основании ст. 170 НК РФ в связи с осуществлением необлагаемых операций, в т.ч. на основании отдельного учета сумм НДС при одновременном осуществлении облагаемой и необлагаемой деятельности (графа 4). Однако наличие информации о покупках без НДС, произведенных налогоплательщиком в связи с осуществлением необлагаемых операций (графа 3), представляется нецелесообразным</p>	Удалить графу 3 из Раздела 7 налоговой декларации
---	--	---

## **Предложение по эффективной системе налогообложения налогом на добавленную стоимость при введении электронного документооборота счетами-фактурами.**

### **Недостатки действующего законодательства:**

Действующий порядок выставления счетов-фактур и применения вычетов НДС препятствует реализации налоговой политики в части внедрения электронных счетов-фактур налогоплательщиками, участвующими в длительных непрерывных поставках товаров в течение определенного законодательством Российской Федерации расчетного периода.

Согласно действующему порядку применение вычетов НДС возможно только в периоде получения счетов-фактур, а счета-фактуры должны выставляться в течение 5-ти календарных дней с момента отгрузки товара.

Вместе с тем, отраслевым законодательством Российской Федерации (например, законодательством Российской Федерации об электроэнергетике) предусматривается поставка в течение определенного периода (календарного месяца) товара, количество и стоимость которого определяются в соответствии с законодательством Российской Федерации по окончании данного периода.

При этом, ситуация осложняется тем, что в соответствии с законодательством Российской Федерации, количество и стоимость товара, поставленного в течение указанного периода, определяется не самим налогоплательщиком, а третьим лицом, определяющим количество и стоимость товара в соответствии с законодательством Российской Федерации (например, стоимость и количество электрической энергии и мощности на оптовом рынке определяется организацией коммерческой инфраструктуры).

При переходе на электронный документооборот счетами-фактурами налогоплательщиками, осуществляющими длительные непрерывные поставки товара, расчетным периодом для которых в соответствии с законодательством Российской Федерации установлен календарный месяц, электронный счет-фактура фактически будет выставлен и получен только в следующем месяце.

При получении электронного счета-фактуры в следующем месяце покупатели указанных товаров не смогут предъявить НДС к вычету в месяце фактической поставки товара, поскольку действующий порядок применения вычетов НДС позволяет предъявить НДС к вычету только в периоде получения счета-фактуры.

Отсутствие возможности применить вычеты НДС в периоде фактической поставки товара приведет к отвлечению значительной части оборотных средств покупателей, необходимых для осуществления предпринимательской деятельности, в том числе для поддержания платежной дисциплины по своим обязательствам, модернизации оборудования, создания новых рабочих мест, использования новых технологий (так например, в 2013 году на оптовом рынке электрической энергии и мощности сумма НДС от оборота электрической энергии и мощности за один расчетный период (месяц поставки) составила в среднем около 17,9 млрд руб.).

**Предложение:**

1. Предусмотреть для налогоплательщиков, осуществляющих длящиеся непрерывные поставки, право на применение вычета НДС в том налоговом периоде, к которому относится период приобретения товара, независимо от даты выставления счета-фактуры, при условии, что такой счет-фактура выставлен продавцом и получен покупателем до даты представления налоговой декларации в налоговые органы за соответствующий налоговый период;

2. В случаях, когда стоимость, цена или количество товара определяются третьим лицом, полномочия которого на определение указанных количественных и денежных показателей предусмотрены законодательством Российской Федерации, продавец выставляет покупателю счет-фактуру не позднее пяти календарных дней с даты определения объема и стоимости (цены) поставки в соответствии с законодательством Российской Федерации.

## 21. Обзор разъяснений Минфина и ФНС России

Позиция	Реквизиты документа
<b>Налог на добавленную стоимость</b>	
Полученные по банковскому вкладу (депозиту) проценты в налоговую базу не включаются	Письмо ФНС России от 02.12.2013 № ГД-4-3/21469
Посреднические услуги по доставке груза в РФ по агентскому договору для российской компании, оказываемые инофирмой, ведущей деятельность на территории иностранного государства, в России налогом не облагаются	Письмо ФНС России от 20.11.2013 № ГД-4-3/20826@
При возврате товара продавцу из-за брака налог восстанавливать не нужно. Покупатель выставляет счет-фактуру продавцу; при передаче товара начисляется НДС	Письмо Минфина России от 29.11.2013 № 03-07-11/51923
Арендатор муниципального имущества у казенного учреждения в качестве налогового агента не уплачивает налог	Письмо Минфина России от 28.11.2013 № 03-07-11/51697
Согласно обычаям делового оборота изменения в исходные первичные документы, в т. ч. в универсальный передаточный документ, после разработки универсального корректировочного документа не вносятся. Плательщик самостоятельно определяет место хранения «первички», на основании которой составлен корректировочный счет-фактура	Письмо ФНС России от 24.01.2014 № ЕД-4-15/1121@
Чтобы возместить налог в заявительном порядке, банковская гарантия должна покрывать только сумму налога, не включая проценты на излишне полученное	Письмо ФНС России от 05.02.2014 № ГД-4-3/1884@
Налогоплательщики, в т. ч. налоговые агенты, а также лица, указанные в п. 5 ст. 173 НК РФ, не позднее 20 апреля 2014 г. обязаны представить декларацию за I квартал в электронной форме	Письмо ФНС России от 18.02.2014 № ГД-4-3/2712
При реализации имущества должника, признанного банкротом, исчисление и уплату налога производит плательщик-должник. Вычеты, предъявленные им покупателю, последний производит на основании счета-фактуры после принятия на учет имущества, имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов	Письмо ФНС России от 29.01.2014 № ГД-4-3/1430
Местом реализации услуг по предоставлению российским компаниям доступа к страницам сайта, принадлежащим иностранным лицам, территория РФ не признается. Данные услуги объектом обложения в России на сегодня не являются	Письмо Минфина России от 06.02.2014 № 03-07-14/4654
Правило округления до полного рубля в счетах-фактурах продавца не применяется	Письмо Минфина России от 17.02.2014 № 03-07-09/6395
Оказание услуг транспортной экспедиции российской организацией, если перевозка ввезенных товаров организована по России автотранспортом, облагается по ставке 18%	Письмо Минфина России от 03.04.2014 № 03-07-Р3/14918
Подготовка и проведение концертных программ за пределами РФ организациями, которые сами их не осуществляют, в России налогом не облагаются	Письмо Минфина России от 18.03.2014 № 03-07-08/11698

Экспорт товаров из России в Казахстан в рамках договора с казахстанской фирмой, освобожденной от НДС на импорт, облагается по нулевой ставке при условии представления заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа Казахстана об освобождении от НДС	Письмо Минфина России от 16.04.2014 № 03-07-Р3/17338
При аренде муниципального имущества у казенного учреждения арендатор налог в качестве налогового агента не уплачивает	Письмо ФНС России от 21.04.2014 № ГД-4-3/7605@
Местом реализации услуг по хранению информации на серверах за пределами РФ, а также услуг по аренде (прокату) автотранспортных средств, оказываемых за границей иностранной, не состоящей на учете в РФ, территория России не признается	Письмо Минфина России от 25.04.2014 № 03-07-Р3/19611
Если соглашение, по которому покупателю выплачиваются вознаграждения, не предусматривает оказание им каких-либо услуг компании-посреднику, эти суммы в налоговую базу не включают	Письмо Минфина России от 28.04.2014 № 03-07-Р3/19784
Фирма приняла к вычету налог, уплаченный при ввозе товаров, но таможенный орган его скорректировал. Суд признал корректировку неправомерной и предписал вернуть налог. Такая сумма восстанавливается в том налоговом периоде, когда решение суда вступило в силу	Письмо ФНС России от 21.04.2014 № ГД-4-3/7606
Облагается налогом реализация имущества, полученного в счет погашения долга по микрозайму	Письмо Минфина России от 05.05.2014 № 03-07-Р3/20919
При оплате услуг физлицами по безналичному расчету счета-фактуры можно выписывать в одном экземпляре. Отсутствие информации о покупателях позволяет в соответствующих строках проставлять прочерки	Письмо Минфина России от 01.04.2014 № 03-07-09/14382
Штраф за простой транспорта, полученный перевозчиком грузов, связан с оплатой данных услуг и увеличивает налоговую базу	Письмо Минфина России от 01.04.2014 № 03-08-05/14440
Облагается налогом выплата дивидендов недвижимостью	Письмо ФНС России от 15.05.2014 № ГД-4-3/9367@
Для освобождения от НДС (ст. 145 НК РФ) выручку рассчитывают только по реализации, облагаемой налогом	Письмо ФНС России от 12.05.2014 № ГД-4-3/8911@
При реализации имущественных прав на нежилые помещения налог исчисляется с разницы между ценой реализации с учетом налога и ценой приобретения (п. 3 ст. 155 НК РФ)	Письмо ФНС России от 27.06.2014 № ГД-4-3/12291
Правила заполнения счета-фактуры не содержат исключений для комиссионеров и агентов на УСН	Письмо Минфина России от 25.06.2014 № 03-07-Р3/30534
Чтобы подтвердить ставку 0% при реализации транспортного средства, которое перемещается из РФ на территорию другого государства – члена Таможенного союза своим ходом, транспортные и товаросопроводительные документы не нужны	Письмо ФНС России от 02.06.2014 № ГД-4-3/10441
Можно не вести отдельный учет, если в течение налогового периода наряду с облагаемыми операциями, в т. ч. по нулевой ставке, имеют место необлагаемые, местом реализации которых РФ не признается и расходы на них составляют менее 5%	Письмо Минфина России от 17.06.2014 № 03-07-Р3/28714

Приобретение российской организацией у казахстанской фирмы по лицензионному договору неисключительных прав на программное обеспечение для ЭВМ в РФ налогом не облагается	Письмо Минфина России от 20.06.2014 № 03-07-Р3/29658
Российская организация выступает налоговым агентом при оказании ей иномфирмой, не состоящей на налоговом учете в РФ, услуг по разработке проектной документации	Письмо Минфина России от 03.07.2014 № 03-07-Р3/32215
При изменении цены/тарифа, уточнении количества/объема отгруженных товаров (работ, услуг) на выставление счета-фактуры есть 5 календарных дней	Письмо Минфина России от 18.06.2014 № 03-07-Р3/29089
Российская организация не является налоговым агентом при оказании ей иномфирмой услуг по предоставлению доступа к компьютерной системе через Интернет	Письмо Минфина России от 01.07.2014 № 03-07-Р3/31594
Оказание российской организацией услуг по оформлению и продаже авиабилетов, в т. ч. на перевозки иностранными авиакомпаниями, облагается по ставке 18%	
Реализация рекламных услуг белорусской организацией для отечественной фирмы по агентскому договору облагается НДС в России. Заявление об уплате косвенных налогов в качестве налогового агента не требуется	Письмо ФНС России от 17.07.2014 № ГД-4-3/13835@
При реализации товаров в страны ТС через структурное подразделение в счетах-фактурах допустимо указание КПП головной организации	Письмо ФНС России от 08.07.2014 № ГД-4-3/13250@
При покупке в рассрочку имущества казны проценты в налоговую базу не включаются и налогом не облагаются	Письмо ФНС России от 08.07.2014 № ГД-4-3/13219@
Статьями 171 и 172 НК РФ не установлены особенности применения вычетов плательщиками, получающими бюджетные инвестиции	Письмо ФНС России от 30.07.2014 № ГД-4-3/14870@
Налог по товарам (работам, услугам), приобретенным для строительства жилья, реализация которого освобождена от НДС, вычету не подлежит	Письмо ФНС России от 08.07.2014 № ГД-4-3/13220@
Иномфирма, не ведущая деятельности в РФ и не состоящая здесь на налоговом учете, оказала услуги по размещению информации о российской компании в электронной справочной системе. Местом их реализации признается территория России, а отечественная компания – налоговым агентом	Письмо Минфина России от 21.07.2014 № 03-07-08/35579
Указание в счете-фактуре дополнительной информации, предусмотренной УПД, не является основанием для отказа в вычете	Письмо Минфина России от 16.06.2014 № 03-07-09/28664
Транспортно-экспедиционные услуги российской фирмы по организации международной перевозки товаров, в т. ч. их образцов и деловой корреспонденции, с территории РФ за границу облагаются только по ставке 0%	Письмо Минфина России от 30.07.2014 № 03-07-Р3/37535
Услуги для белорусской организации по перевозке товаров автотранспортом с территории Белоруссии в ЕС облагаются по ставке 18%	Письмо Минфина России от 28.07.2014 № 03-07-Р3/36944
Составление агентами сводных счетов-фактур по услугам от нескольких продавцов законом не предусмотрено, хотя указание в счетах-фактурах дополнительной информации допустимо	Письма Минфина России от 27.11.2013 № 03-07-09/51186 и № 03-07-14/51334

Корректировка базы в связи с возвратом бракованного товара обязывает восстановить величину вычетов. Поправки следует отразить в декларации за налоговый период, в котором плательщик признал возврат	Письмо ФНС России от 11.08.2014 № ГД-4-3/15780
Роялти в пользу отечественной организации от инофирмы, которая не ведет деятельности на территории РФ, налогом в России не облагается	Письмо ФНС России от 13.08.2014 № ГД-4-3/15949@
Проценты от покупателя продавцу при реализации товаров в рассрочку на условиях коммерческого кредита в налоговую базу не входят и налогом не облагаются	Письма Минфина России от 21.08.2014 № 03-07-11/41787, от 18.08.2014 № 03-07-11/41207
Возврат товара иностранному поставщику (вывоз из России) по причине ненадлежащего качества не позволяет восстановить налог, уплаченный таможене при ввозе и ранее принятый к вычету, если товар не участвовал в облагаемых операциях	Письмо Минфина России от 20.08.2014 № 03-07-08/41606
Организация отечественной фирмой на территории РФ рекламных выставок для иностранных лиц, не зарегистрированных в России, объектом обложения здесь не является. При оказании таких услуг российским лицам необходимо исчислить и уплатить НДС 18%	Письмо Минфина России от 20.08.2014 № 03-07-08/41609
При определении пропорции для целей раздельного учета НДС доход в виде процентов по приобретенной ценной бумаге (векселю) не учитывается	Письмо Минфина России от 18.08.2014 № 03-07-05/41205
При оказании услуг в рамках договоров на установку и эксплуатацию рекламных конструкций на имуществе (жилом доме) налог исчисляется и уплачивается в общем порядке	Письмо Минфина России от 11.08.2014 № 03-07-11/39940
Неверное указание в счете-фактуре адресов покупателя и грузополучателя, указание старого юридического адреса налогоплательщика не являются основанием для отказа в вычете	Письмо Минфина России от 08.08.2014 № 03-07-09/39449
Порядок возврата к налоговому освобождению (от которого плательщик ранее отказался) после 1-го числа налогового периода НК РФ не регламентирован. Применять освобождение можно, представив соответствующее заявление по месту учета не позднее 1-го числа налогового периода, с которого планируется его применять	Письмо Минфина России от 07.08.2014 № 03-07-Р3/39083
<b>Налог на доходы физических лиц</b>	
Выплата инофирмой денежных средств в пользу своего бенефициарного владельца (физического лица – гражданина РФ) для налоговых целей считается дивидендами независимо от способа распределения	Письмо Минфина России от 28.11.2013 № 03-08-05/51677
Оплата проезда работника на такси от аэропорта до гостиницы и обратно в транзитном городе по пути следования в командировку налогом не облагается	Письмо Минфина России от 27.11.2013 № 03-04-05/51373
Возмещение расходов, связанных со служебными поездками сотрудников, чья работа носит разъездной характер, не облагается в размерах, установленных коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами или трудовым договором	Письмо Минфина России от 20.01.2014 № 03-11-06/2/1482
Количество дней пребывания физического лица в РФ в течение 12-месячного периода, приходящегося на разные годы, определяют на дату получения облагаемого дохода. Копии документов, подтверждающих дни пребывания, следует запрашивать непосредственно у физического лица	Письмо ФНС России от 12.02.2014 № ОА-4-13/2213



При расчете налоговой базы доход от продажи числящихся на обезличенном металлическом счете драгметаллов можно уменьшить на обоснованные расходы по их приобретению. Платательщик вправе сам выбрать метод их оценки	Письмо ФНС России от 05.03.2014 № БС-4-11/3607@
Если договор ДМС заключен между страховой организацией и работодателем в пользу работников, но страховые взносы удерживаются из зарплат, налогоплательщики получить социальный вычет вправе	Письмо ФНС России от 30.01.2014 № БС-4-11/1561
Социальный вычет при оплате обучения супруга действующим налоговым законодательством не предусмотрен	Письмо Минфина России от 03.02.2014 № 03-04-05/4028
С 1 января 2014 г. все плательщики вправе получить имущественные вычеты у одного или нескольких налоговых агентов по своему выбору независимо от даты возникновения права на вычет	Письмо ФНС России от 09.04.2014 № ПА-4-11/6649
По доходам акционеров от выкупа у них обществом собственных акций последнее налоговым агентом не признается	Письмом ФНС России от 14.04.2014 № БС-4-11/7093@
Облагаются налогом доходы в виде молока или других равноценных пищевых продуктов, выданных на рабочих местах, условия труда на которых признаны допустимыми по результатам специальной оценки	Письмо Минфина России от 31.03.2014 № 03-03-Р3/13985
Выплаты при увольнении (п. 3 ст. 217 НК РФ) освобождены от налога независимо от занимаемой сотрудником должности	Письмо Минфина России от 07.04.2014 № 03-04-06/15460
При определении налогового статуса физлица необходимо учитывать 12-месячный период на дату получения им дохода, в т. ч. начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом. Приобретение статуса резидента РФ, который в налоговом периоде более не изменится, обязывает налогового агента пересчитать с начала периода удержанный налог уже по ставке 13%	Письмо Минфина России от 04.04.2014 № 03-04-05/15215
Если в регистрах налогового учета вместо даты фактического получения оплаты труда ошибочно указаны даты его выплаты, это не является грубым нарушением правил учета (ст. 120 НК РФ)	Письмо Минфина России от 18.04.2014 № 03-04-06/17867
Сотрудник направлен за границу для работы вахтовым методом. При определении налоговой ставки с зарплаты (13 или 0%), например за май 2014 г., принимается общее количество дней пребывания в РФ – с 1 июня 2013 г. по 31 мая 2014 г.	Письмо ФНС России от 23.06.2014 № ОА-3-17/2049@
Понятия «отчетный период» по налогу НК РФ не содержит, поэтому сведения о доходах налоговые агенты подают только по итогам налогового периода	Письмо ФНС России от 20.06.2014 № ГД-4-3/1868@
Судебная практика считает правильным перечисление налога с зарплаты один раз в месяц при окончательном расчете дохода сотрудника не позднее дня фактического получения в банке наличности/дня перечисления дохода со счетов налогового агента. Но есть и иной подход: перечислить налог нужно в последний день месяца, за который зарплата начислена, даже если она выплачена позднее	Письмо ФНС России от 26.05.2014 № БС-4-11/10126@
Момент получения дохода от продажи недвижимости не зависит от факта совершения государственной регистрации перехода права на нее	Письмо ФНС России от 22.05.2014 № БС-4-11/9939@
Использование служебного авто без путевых листов и иных подтверждающих документов означает возникновение облагаемой экономической выгоды в той мере, в которой ее можно оценить	Письмо Минфина России от 11.06.2014 № 03-04-05/28243

Если при окончательном расчете с уволенным не удалось произвести удержания за неотработанные дни отпуска и взыскать их через суд, отказ добровольно вернуть долг списывается на финансовый результат. Истечение срока исковой давности можно рассматривать как прощение долга. С этого момента у бывшего работника возникает доход, облагаемый по ставке 13%	Письмо Минфина России от 17.06.2014 № 03-04-06/28915
При выходе участника из общества доход в виде действительной стоимости доли не уменьшается на расходы по ее приобретению и дополнительные взносы	Письмо Минфина России от 17.06.2014 № 03-04-05/28920
Выплаты гражданам, удостоенным почетного звания или награжденным знаками отличия, не могут быть отнесены ни к одному из доходов, освобожденных от налога	Письмо ФНС России от 28.07.2014 № БС-4-11/14564@
Отказ от взыскания ущерба с виновного работника приводит к возникновению у него облагаемого дохода в натуральной форме	Письмо Минфина России от 17.06.2014 № 03-04-05/28925
Получение работником имущественных вычетов у других работодателей проверяет инспекция, а не работодатель	Письмо ФНС России от 28.07.2014 № БС-3-11/2497@
Налоговый кодекс РФ не предоставляет право ФНС России или ее территориальным органам освобождать какие-либо категории налогоплательщиков или отдельных плательщиков от НДФЛ	Письмо ФНС России от 31.07.2014 № БС-4-11/14980@
Облагается комиссия агенту за проданные путевки в детский лагерь для семей сотрудников	Письмо ФНС России от 25.07.2014 № БС-4-11/14505
Оплата за физических лиц – исполнителей по гражданскому договору проживания в месте исполнения услуг представляет собой облагаемый доход в натуральной форме	Письмо Минфина России от 08.11.2013 № 03-03-06/147692
Если пребывание в месте командирования значительно превышает срок по приказу о командировке (например, сразу по окончании командировки предоставлен отпуск), имеет место получение экономической выгоды в виде оплаты проезда от места проведения свободного от работы времени до места работы. Тогда оплата обратного билета со сроком приезда позднее окончания командировки по приказу – облагаемый доход в натуральной форме. Если работник остается в месте командирования в выходные или нерабочие дни, экономическая выгода не возникает. Аналогичный подход – в случае выезда к месту командировки до ее начала	Письмо Минфина России от 30.07.2014 № 03-04-06/37503
Не облагаются налогом ежемесячные выплаты на содержание несовершеннолетних детей сотрудников, погибших в результате несчастного случая	Письмо Минфина России от 14.08.2014 № 03-04-06/40725
<b>Налог на прибыль</b>	
В налоговом учете применение разных методов списания стоимости сырья и материалов по различным группам товаров в зависимости от их характеристик не противоречит гл. 25 НК РФ и допустимо при условии, что предусмотрено учетной политикой	Письмо Минфина России от 29.11.2013 № 03-03-06/1/51819
Затраты на адресную рассылку информационных материалов можно учесть в прочих расходах, связанных с производством и реализацией	Письмо Минфина России от 29.11.2013 № 03-03-06/2/51839
Расходы на приобретение питьевой воды, покупку и установку кулеров уменьшают налог	Письмо Минфина России от 21.11.2013 № 03-03-06/1/50213

Цельми единицами в списочную численность включаются работники, находящиеся в командировках с сохранением з/п, включая краткосрочные командировки за границу	Письмо Минфина России от 20.11.2013 № 03-03-06/149980
При реализации основного средства, к которому применена амортизационная премия, ранее пяти лет с момента ввода в эксплуатацию взаимозависимому лицу остаточная стоимость увеличивается на расходы, включенные во внереализационные доходы в соответствии с абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ	Письмо Минфина России от 28.11.2013 № 07-01-06/51472
При передаче имущества в безвозмездное пользование объекта налогообложения не возникает	Письмо Минфина России от 26.11.2013 № 03-03-06/151112
О признании должником обязанности уплатить кредитору санкции за нарушение обязательства, а также о факте возмещения убытков (ущерба) по договору может свидетельствовать двусторонний подписанный акт (соглашение о расторжении договора, акт сверки и т. п.), письмо должника, иной документ о нарушении обязательства, позволяющий определить сумму, признанную должником	Письмо ФНС России от 10.01.2014 № ГД-4-3/108@
Учитывать расходы на возмещение затрат работника по уплате процентов по займу (кредиту) можно в т. ч. при приобретении им жилья в общую собственность	Письмо Минфина России от 13.01.2014 № 03-03-03-07/291
Остаточную стоимость амортизируемого имущества зарубежного обособленного подразделения российской организации учитывают при исчислении налога по месту нахождения российской организации	Письмо Минфина России от 13.01.2014 № 03-02-07/1317
Распределять выручку от реализации работ с длительным производственным циклом без поэтапной сдачи можно пропорционально доле фактически прямых расходов отчетного периода в общей их сумме по смете	Письмо Минфина России от 13.01.2014 № 03-03-06/1218
Разовые платежи (взносы) по договорам добровольного страхования жизни учитывают как расходы на оплату труда равномерно в течение срока договора начиная с отчетного периода, в котором денежные средства перечислены на их оплату (выданы из кассы)	Письмо Минфина России от 13.01.2014 № 03-03-06/1230
Убыток от снижения рыночной стоимости портфеля ценных бумаг налог не уменьшает; получение за него возмещения по договору страхования риска образует облагаемый доход	Письмо ФНС России от 03.02.2014 № ГД-4-3/1692@
Закон не обязывает налогового агента возвращать акционеру налог, излишне удержанный и перечисленный в бюджет при выплате дивидендов. Это может сделать инспекция по месту учета акционера после того, как она получит подтверждение факта излишнего удержания	Письмо Минфина России от 20.01.2014 № 03-03-06/11398
Текущая переоценка собственных и приобретенных ценных бумаг в иностранной валюте в связи с изменением официального курса иностранной валюты к российскому рублю не производится	Письмо Минфина России от 20.01.2014 № 03-03-06/21397
Отпускные за ежегодный оплачиваемый отпуск включают в расходы пропорционально его дням, приходящимся на каждый отчетный период	Письмо Минфина России от 09.01.2014 № 03-03-06/142
Срок платежа для целей учета убытков от уступки права требования следует определять исходя из условий соответствующего договора, действующего на дату уступки, с учетом внесенных до этой даты изменений (в т.ч. в одностороннем порядке)	Письмо Минфина России от 20.01.2014 № 03-03-06/21395

При определении 365-дневного срока владения вкладом (долей) для применения ставки 0% можно учитывать период, в который им владела присоединенная организация. Но при условии, что до реорганизации одна из фирм соответствовала критериям подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, иначе общий срок следует рассчитывать с момента завершения реорганизации	Письмо ФНС России от 07.02.2014 № ГД-4-3/2006
Проценты по займам включают в расходы ежемесячно в течение всего срока действия договора, приходящегося на более чем один отчетный (налоговый) период, независимо от срока их уплаты	Письмо Минфина России от 17.02.2014 № 03-03-06/1/6387
Плату за размещение сведений в Едином федеральном реестре сведений о фактах деятельности юридических лиц можно учесть в налоговой базе	Письмо Минфина России от 28.01.2014 № 03-01-10/3110
Характер коммерческого интереса плательщика в заключении мирового соглашения следует учитывать при проверке правильности отнесения соответствующих сумм к тому или иному виду расходов, порядка их признания	Письмо ФНС России от 21.01.2014 № ГД-4-3/617
Подтверждать оплату авиа или ж/д билета выпиской по банковской карте не нужно при наличии бумажной маршрут-квитанции электронного авиабилета и посадочного талона, контрольного купона ж/д билета	Письма ФНС России от 05.02.2014 № ГД-4-3/1897, Минфина России от 29.01.2014 № 03-03-07/3271
Курсовые разницы, возникающие при пересчете обязательств по уплате процентов в иностранной валюте, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитором сверх нормативных расходов (ст. 269 НК РФ), при налогообложении не учитываются	Письмо Минфина России от 27.01.2014 № 03-03-06/1/2767
При выполнении геолого-разведочных работ собственными силами расходы по отдельным их видам, выполненным подрядчиками, уменьшают налоговую базу с 1-го числа месяца, в котором подписан итоговый акт выполненных работ (этапов работ) по соответствующему договору. Их включают в прочие расходы равномерно в течение 12 месяцев	Письмо ФНС России от 05.02.2014 № ГД-4-3/1898
Штрафы с работников за нарушение дисциплины во время выполнения работ не могут быть приравнены к возмещению причиненного ущерба, поэтому их в налоговой базе не учитывают	Письмо Минфина России от 06.02.2014 № 03-03-06/1/4678
Действующим законодательством РФ не установлены содержательные критерии и формальные требования к сертификатам, подтверждающим налоговый статус плательщика в иностранном государстве, при использовании их российскими налоговыми агентами и инспекциями в целях применения международных договоров об избежании двойного налогообложения	Письмо ФНС России от 21.03.2014 № ОА-4-13/5288@
Взносы по договорам добровольного личного страхования работников, предусматривающим оплату медицинских расходов и санаторно-курортного лечения, можно учитывать, если это предусмотрено программой ДМС	Письмо ФНС России от 19.03.2014 № ГД-4-3/4945
Порядок признания процентов по всем видам займов един: равномерно в течение всего срока действия договора вне зависимости от срока фактической уплаты на конец каждого месяца пользования денежными средствами	Письмо Минфина России от 26.03.2014 № 03-03-РЗ/13369
Безвозмездно полученные работы по реконструкции (модернизации), стоимость которых определена по рыночным ценам и включена в доходы, изменяют первоначальную стоимость ОС	Письмо Минфина России от 12.03.2014 № 03-03-РЗ/10730

Если с момента выдачи подтверждения о постоянном месте нахождения инофирмы таковое изменилось, ответственность за правильность исчисления и удержания налога у источника несет налоговый агент	Письмо Минфина России от 11.03.2014 № 03-08-05/10344
Затраты на сертификацию продукции можно одновременно включать в прочие расходы на дату предъявления расчетных документов	Письмо Минфина России от 28.03.2014 № 03-03-РЗ/13719
При ликвидации выводимого из эксплуатации ОС с нелинейной амортизацией его исключают из амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса на дату вывода объекта. Недоначисленная амортизация продолжает списываться в рамках суммарного баланса группы (подгруппы)	Письмо Минфина России от 24.02.2014 № 03-03-06/17550
Подтвердить уплату налога в иностранном государстве можно любым документом, из которого следует, что соответствующая сумма уплачена или удержана источником выплаты	Письмо Минфина России от 21.02.2014 № 03-08-05/7410
Доплаты к пособию по временной нетрудоспособности до фактического заработка относятся к расходам на оплату труда, если они предусмотрены трудовым и (или) коллективным договором	Письмо Минфина России от 10.04.2014 № 03-03-РЗ/16325
При утрате контрольного купона командировочные расходы можно подтвердить документами, косвенно доказывающими затраты	Письмо Минфина России от 02.04.2014 № 03-03-РЗ/14597
Подтверждение постоянного местонахождения инофирма должна предоставить до даты выплаты дохода, а не в каждом налоговом периоде, что подтверждает арбитражная практика. Если с момента выдачи подтверждения постоянное местонахождение изменилось, ответственность за правильность исчисления и удержания налога несет налоговый агент	Письмо Минфина России от 14.04.2014 № 03-08-РЗ/16905
Затраты поставщика на палетную выкладку товаров розничным продавцом, оговоренную в договоре, относятся к нормируемым рекламным расходам	Письмо Минфина России от 18.03.2014 № 03-03-06/111641
Восстановленный НДС по реализованному имуществу, переданному ранее в качестве взноса в уставный капитал, учесть в расходах нельзя	Письмо ФНС России от 14.04.2014 № ГД-4-3/7044@
Ввозные таможенные пошлины на импортное оборудование формируют первоначальную стоимость таких ОС	Письмо ФНС России от 22.04.2014 № ГД-4-3/7660@
Доходы от транспортно-экспедиторских услуг не включают в доходы от международных перевозок и к ним не применяют порядок налогообложения у источника выплаты	Письмо Минфина России от 07.04.2014 № 03-08-05/15428
Внерезидентские доходы в виде процентов выручку от реализации не формируют, поэтому в нормировании расходов на рекламу не участвуют	Письмо Минфина России от 21.04.2014 № 03-03-06/118216
Российская организация самостоятельно принимает решение о своих функциях налогового агента исходя из анализа не только существа договоров с инофирмой на консалтинг и обучение персонала, но и конкретных условий оказания таких услуг – регулярности, постоянного места осуществления деятельности	Письмо Минфина России от 07.04.2014 № 03-08-05/15485
Гл. 25 НК РФ не содержит прямых ограничений на отнесение расходов к прямым или косвенным, однако выбор должен быть обоснованным, поскольку они формируют стоимость произведенной и реализованной продукции	Письмо Минфина России от 19.05.2014 № 03-03-РЗ/23603

При определении удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества (ст. 288 НК РФ) учитывается только остаточная стоимость ОС и не участвуют капвложения в форме неотделимых улучшений в арендованное имущество	Письмо Минфина России от 23.05.2014 № 03-03-рз/24791
Применение самостоятельно разработанных норм естественной убыли не предусмотрено. Если по каким-либо товарным группам они не утверждены законом, к материальным расходам нельзя отнести потери от их недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке	Письмо Минфина России от 23.05.2014 № 03-03-РЗ/24762
Затраты на оформление виз при направлении в командировки учитываются в прочих расходах, связанных с производством и реализацией, на дату утверждения авансового отчета	Письмо Минфина России от 03.06.2014 № 03-03-06/1/26511
При передаче доли в уставном капитале ООО в закрытый ПИФ учитываемых доходов (расходов) не возникает. Доход – это цена реализации или иного выбытия инвестиционных паев, а расход – стоимость переданной в паевой фонд доли	Письмо ФНС России от 27.06.2014 № ГД-4-3/12321@
Для учета затрат на оплату проезда работника к месту командировки и обратно необходимо исходить из того, что они были бы понесены в любом случае независимо от срока пребывания в ней. Можно учесть расходы на билет для проезда работника к месту командировки и обратно в выходные дни, предшествующие ее началу или следующие за датой окончания. Условия: дата выбытия из места командировки/дата отправления совпадает с датой, на которую приобретен билет; задержку выезда/более ранний выезд разрешил руководитель	Письмо Минфина России от 20.06.2014 № 03-03-РЗ/29687
Если работник с разрешения руководителя остался в месте командировки на выходные либо выезжает на нее в эти дни, оплата проезда туда и обратно не приводит к возникновению у него экономической выгоды	
Отрицательные курсовые разницы по операциям вне рамок деятельности, направленной на получение дохода, или по расходам, которые в силу закона необязательны, не учитываются при формировании налоговой базы (например, передача и получение пожертвований в иностранной валюте)	Письмо ФНС России от 17.07.2014 № ГД-4-3/13838@
Субсидии на возмещение затрат в связи с производством и реализацией товаров (работ, услуг) учитываются в целях налогообложения и не подлежат отдельному учету. Возврат в бюджет остатка неизрасходованных субсидий увеличивает внереализационные расходы	Письмо ФНС России от 30.06.2014 № ГД-4-3/12324@
После окончания срока полезного использования, который допустимо определить самостоятельно, можно доамортизировать ОС до полного списания стоимости	Письмо Минфина России от 21.07.2014 № 03-03-РЗ/35549
Расходы от списания безнадежных долгов, возникшие на УСН, при переходе на общий режим списать нельзя	Письмо Минфина России от 23.06.2014 № 03-03-06/1/29799
Для отнесения выплат в пользу работников в расходы необходимо как формальное, так и фактическое их соответствие требованиям ст. 252 и 255 Налогового кодекса РФ	Письмо ФНС России от 28.07.2014 № ГД-4-3/14565@
Единовременное вознаграждение за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) можно учесть, если порядок, размер и условия выплаты предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами, а также локальными нормативными актами	Письмо ФНС России от 11.08.2014 № ГД-4-3/15717@
Компенсации за выходные дни отъезда в командировку и прибытия из нее можно учесть, если правила внутреннего распорядка, утвержденные руководителем, предусматривают работу в выходные и праздники	Письмо ФНС России от 20.08.2014 № СА-4-3/16564

Порядок учета доходов от реализации по производствам с длительным технологическим циклом не распространяется на выгрузку и погрузку. Доходы от таких услуг, приходящиеся на разные налоговые периоды, можно учесть на дату оказания независимо от фактического поступления оплаты	Письмо Минфина России от 20.08.2014 № 03-03-06/1/41591
Амортизационная премия признается расходом отчетного (налогового) периода окончания достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения	Письмо Минфина России от 20.08.2014 № 03-03-06/1/41628
Расходы на страхование транспортируемого сырья уменьшают налоговую базу и учитываются по п. 6 ст. 272 НК РФ	Письмо Минфина России от 18.08.2014 № 03-03-06/1/41121
Прощение иномфирмой российской компании части начисленных по займу процентов не обязывает последнюю удерживать налог, но увеличивает ее доход	Письмо Минфина России от 14.11.2013 № 03-08-05/48939
<b>Госпошлина</b>	
Созданное в процессе реорганизации юридическое лицо не освобождено от уплаты госпошлины за совершение регистрационных действий по переходу к нему права собственности на недвижимое имущество	Письмо Минфина России от 14.02.2014 № 03-05-05-03/6098
Кодексом не предусмотрена уплата государственной пошлины через платежных агентов и их терминалы, банковских платежных агентов	Письмо Минфина России от 30.01.2014 № 03-05-06-03/3614
<b>Налог на имущество организаций</b>	
Если здание принадлежит нескольким собственникам, каждый исчисляет налоговую базу исходя из утвержденной кадастровой стоимости своего помещения с соответствующим кадастровым номером	Письма Минфина России от 26.02.2014 № 03-05-05-01/8053, от 26.02.2014 № 03-05-05-01/8066
Если налоговая база по арендованной недвижимости определяется исходя из кадастровой стоимости, то налоговая база по капвложениям в нее, учтенным на балансе арендатора, определяется как среднегодовая (остаточная) стоимость	Письмо Минфина России от 19.02.2014 № 03-05-05-01/6958
При применении льготы по п. 21 ст. 381 НК РФ необходимо руководствоваться Перечнем объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, для которых не предусмотрено установление классов энергетической эффективности (утв. постановлением Правительства РФ от 16.04.2012 № 308)	Письмо Минфина России от 14.03.2014 № 03-05-05-01/11023
Возможен учет сведений о правопреемнике в налоговом органе по месту нахождения недвижимости правопреемника, полученной при реорганизации в форме присоединения. Основание – заявление в произвольной форме с указанием наименования, ОГРН и ИНН обеих фирм с приложением перечня объектов недвижимости	Письмо ФНС России от 08.04.2014 № СА-4-14/6539
Возникновение или прекращение в течение налогового (отчетного) периода права собственности на недвижимость (ст. 3782 НК РФ) обязывает исчислить налог (авансовые платежи) с учетом коэффициента, который представляет собой отношение количества полных месяцев, в течение которых объекты были в собственности, к количеству месяцев в налоговом (отчетном) периоде	Письмо ФНС России от 19.06.2014 № БС-4-11/11793
Не облагаются налогом правомерно учтенные на балансе как товары или вложения во внеоборотные активы объекты недвижимости, включенные в перечень облагаемых по кадастровой стоимости. В рамках проверок для определения соответствия актива критериям основного средства инспекторы вправе изучать данные учета и отчетности, осматривать помещения, получать объяснения и т. д.	Письмо ФНС России от 06.06.2014 № БС-4-11/10837@

Статья 3782 НК РФ не содержит перечень особенностей определения налоговой базы, а также указания на конкретные особенности, которые могут быть установлены законами субъектов РФ	Письмо ФНС России от 14.08.2014 № ПА-4-11/16089
<b>Спецрежимы</b>	
При возврате займа (кредита) цессионарий на УСН увеличивает свой доход на проценты и не учитывает денежные средства, полученные в счет погашения долга по договору уступки	Письмо Минфина России от 05.11.2013 № 03-11-06/2/47088
Право перейти на ЕНВД возникает с любой даты, указанной в заявлении, но не ранее момента, когда налогоплательщик стал соответствовать условиям и ограничениям «вмененки»	Письмо ФНС России от 11.11.2013 № ЕД-4-3/20133
Передача в аренду транспортного средства с экипажем или без не подпадает под ЕНВД	Письмо Минфина России от 18.11.2013 № 03-11-11/49499
Доход комитента от реализации товаров комиссионером – вся выручка, включая комиссионное вознаграждение	Письмо Минфина России от 18.11.2013 № 03-11-06/2/49405
При реализации сим-карт по агентскому договору нужно применять общий режим или УСН, а по договору комиссии или продаже в розницу – ЕНВД	Письмо Минфина России от 17.01.2014 № 03-11-11/1349
Расходы по оплате недвижимости в 2013 г. (УСН «доходы») в случае ее продажи в 2014 г. (УСН «доходы минус расходы») можно учесть при определении налоговой базы за 2014 г.	Письмо Минфина России от 31.12.2013 № 03-11-06/2/58778
При продаже долей в уставном капитале хозяйственных обществ «упрощенец» учитывает в доходах фактически поступившие денежные средства, иное имущество, работы, услуги, имущественные права	Письмо Минфина России от 10.01.2014 № 03-11-11/116
Порядок учета «упрощенцем» возвращаемых покупателю (заказчику) авансов НК РФ не предусмотрен, поэтому на соответствующую сумму он уменьшает доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произошел возврат (п. 1 ст. 34617 НК РФ)	Письмо Минфина России от 20.01.2014 № 03-11-06/2/1478
Ведение деятельности на ЕНВД не по месту своего нахождения, а на территории других муниципальных образований, которые обслуживают разные налоговые органы, обязывает встать на учет в каждом из них и ежеквартально представлять декларации	Письмо ФНС России от 05.02.2014 № ГД-4-3/1895
Расходы на проверку оборудования, услуги по обязательному государственному инспекционному контролю за сертификационной системой менеджмента качества уменьшают облагаемый доход на УСН	Письмо Минфина России от 31.01.2014 № 03-11-06/2/3799
Затраты на приобретение товаров для дальнейшей реализации признают в расходах на УСН после фактической передачи покупателю и независимо от наличия оплаты	Письмо Минфина России от 17.02.2014 № 03-11-09/6275
Плата за технологическое присоединение реконструируемых объектов электросетевого хозяйства, мощность которых увеличивается, не уменьшает налог на УСН	Письмо Минфина России от 17.02.2014 № 03-11-06/2/6268
УПД подтверждает расходы, которые можно учесть при применении УСН, ЕСХН	Письмо ФНС России от 05.03.2014 № ГД-4-3/3987@
Оказание услуг по благоустройству земельных участков, находящихся в собственности физических лиц, позволяет применять ЕНВД	Письмо Минфина России от 21.02.2014 № 03-11-11/7507



Компания, преобразованная из ЗАО в ООО и до этого применявшая УСН, переходит на данный спецрежим как вновь созданная организация	Письмо Минфина России от 24.02.2014 № 03-11-06/2/7608
Реализация в розницу ювелирных изделий, изготовленных сторонним подрядчиком из давальческого сырья продавца, может быть переведена на ЕНВД	Письмо Минфина России от 20.03.2014 № 03-11-06/3/12242
Компания на УСН, которая занимается распространением наружной рекламы, вправе учитывать в материальных расходах затраты на установку и эксплуатацию рекламных конструкций в рамках договоров с собственниками земельных участков, зданий, иного недвижимого имущества, в т. ч. с собственниками помещений в многоквартирном доме	Письмо Минфина России от 17.03.2014 № 03-11-06/2/11342
При исчислении ЕНВД в число эксплуатируемых транспортных средств не включается автотранспорт, находящийся на ремонте	Письмо Минфина России от 17.03.2014 № 03-11-11/11347
Реализация товаров на складе по договорам розничной купли-продажи позволяет применять ЕНВД	Письмо Минфина России от 14.03.2014 № 03-11-11/11224
Установка и монтаж домофонного оборудования позволяет применять ЕНВД только при предоставлении этих услуг физическим лицам – собственникам частных домовладений (не ТСЖ). Услуги по ремонту, техническому обслуживанию домофонного оборудования, изготовлению дубликатов домофонных ключей не позволяют применять данный спецрежим	Письмо Минфина России от 12.03.2014 № 03-11-11/10699
При получении «упрощенцем» в счет оказанных услуг товаров и проведении зачета взаимных требований доходы он учитывает на дату получения товаров, которой является дата зачета	Письмо Минфина России от 07.04.2014 № 03-11-11/15467
Розничная реализация стройматериалов через магазин с торговым залом не более 150 кв. м с последующей отгрузкой и (или) бесплатной доставкой со склада позволяет уплачивать ЕНВД	Письмо Минфина России от 31.03.2014 № 03-11-11/13995
При определении величины физического показателя «число работников» (ЕНВД) не учитывают наемных лиц по гражданско-правовым договорам	Письмо ФНС России от 30.05.2014 № ГД-4-3/10384@
Ремонт и техобслуживание автотранспортных средств с привлечением сторонних организаций не позволяет применять ЕНВД	
Расходы на специальную оценку условий труда на УСН не учитываются	Письмо Минфина России от 16.06.2014 № 03-11-06/2/28551
«Упрощенец» при реализации ценных бумаг (в т. ч. акций) в доходах учитывает фактически поступившую оплату	Письмо Минфина России от 11.11.2013 № 03-11-06/2/47957
Дату прекращения деятельности на УСН определяет не налоговый орган, а патентщик. При утрате статуса юридического лица представлять уведомление о прекращении деятельности на «упрощенке» не нужно	Письмо ФНС России от 04.08.2014 № ГД-4-3/15196@
Плата за право установки и эксплуатации рекламной конструкции не уменьшает налог на УСН	Письмо ФНС России от 06.08.2014 № ГД-4-3/15322@
Расходы на приобретение недвижимости (офисного помещения) для дальнейшей реализации можно учесть на УСН после передачи права собственности покупателем. При этом затраты на его доставку (переоборудование) учесть нельзя	Письмо Минфина России от 11.08.2014 № 03-11-11/39768

<b>Контролируемые сделки</b>	
Сделки по передаче или предоставлению в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности контролируются при наличии оснований по ст. 10514 НК РФ, а примененные цены должны отвечать общим принципам их установления (п. 1 ст. 1053 НК РФ)	Письмо ФНС России от 06.03.2014 № ЗН-3-13/878@
Сделка, одна из сторон которой наряду с основной деятельностью занимается игорным бизнесом, может быть признана контролируемой по основаниям ст. 10514 НК РФ	Письмо Минфина России от 12.03.2014 № 03-01-Р3/10727
По договорам добровольного и обязательного страхования уведомление заполняют по каждому индивидуальному страховому полису	Письмо ФНС России от 18.04.2014 № ОА-4-13/7549
Если в ТН ВЭД или ОКП невозможно найти код товара, объективно отражающий его характеристики, допустимо указывать в «Типе предмета сделки» разд. 1Б код «3» («Иной объект гражданских прав»)	
Если товар произведен на территории ЕС, то в п. 070 разд. 1Б необходимо указать конкретное государство, откуда он фактически происходит	
Допустимо использование сквозной нумерации контрагентов как в рамках всего уведомления, так и конкретной сделки или группы однородных сделок (разд. 1А). Порядковый номер сделки в строке 010 разд. 1А не должен повторяться	
Налоговые органы не вправе отказать в ликвидации, если организация не сдала уведомление	
Одновременно с декларацией по налогу на прибыль рекомендуется представлять пояснительную записку. В ней целесообразно указать сведения о контролируемых сделках, в отношении которых произведена корректировка налоговой базы и суммы налога: номер и дату договора, стоимость предмета сделки по договору, сумму корректировки, сведения об участниках сделки (ИНН, наименования) и иную значимую, по мнению плательщика, информацию	Письмо ФНС России от 21.04.2014 № ГД-4-3/7582@
<b>Трансфертное ценообразование</b>	
При расчете интервала рентабельности учитывают информацию о сопоставимых сделках самого плательщика либо бухгалтерскую отчетность сопоставимых лиц	Письмо Минфина России от 06.03.2014 № 03-01-Р3/9823
<b>Общие вопросы налогообложения</b>	
Налоговый орган не вправе отказать в регистрации (перерегистрации) ККТ в зависимости от производителя электронной контрольной ленты защищенной (ЭКЛЗ)	Письмо ФНС России от 05.11.2013 № АС-4-2/19831
Заключение с генеральным директором трудового договора о дистанционной работе само по себе не нарушает законодательства о госрегистрации юридических лиц	Письмо ФНС России от 01.11.2013 № СА-4-7/19613@
Сторона договора о создании КГН должна определять размер своих чистых активов по отчетности на более позднюю отчетную дату, составить и представить которую по одному из оснований предписывает Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Письмо ФНС России от 19.12.2013 № ГД-4-3/23025@

Когда письменные разъяснения Минфина России, ФНС России по вопросам применения российского налогового законодательства не согласуются с документами ВАС РФ, ВС РФ, налоговые органы обязаны ими руководствоваться со дня размещения в полном объеме актов и писем судов на их официальных сайтах либо со дня их официального опубликования в установленном порядке	Письмо ФНС России от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097
Если для сделки установлены не минимальная и (или) максимальная цены, а минимальные и (или) максимальные надбавки к ним или скидки с цен либо установлены иные ограничения на размеры рентабельности или прибыли, интервалы рыночных цен (интервалы рентабельности) следует скорректировать	Письмо Минфина России от 26.11.2013 № 03-01-18/51144
Письма Минфина России с разъяснениями налогового законодательства, подготовленные по запросам плательщиков, не препятствуют руководствоваться иным его пониманием	Письмо Минфина России от 25.11.2013 № 03-05-06-02/50830
Проведение расчетов с использованием платежных карт, в т. ч. через Интернет, обязывает применять ККТ	Письмо ФНС России от 31.12.2013 № ЕД-4-2/23721
Внешнеторговые сделки между взаимозависимыми лицами контролируются независимо от величины доходов по ним	Письмо Минфина России от 27.12.2013 № 03-01-18/57941
Период, за который рассчитывается интервал рентабельности на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности иных лиц, может зависеть от доступности ее данных (за квартал или годовая)	Письма Минфина России от 27.12.2013 № 03-01-18/58031, от 27.12.2013 № 03-01-18/58034
При условии, что в отрасли все организации взаимозависимы со стороны сделки, отбирать компании для анализа следует с учетом их функций, рисков и активов	Письмо Минфина России от 27.12.2013 № 03-01-18/58027
Контролируемую сделку нельзя сопоставлять со сделками, приравненными к взаимозависимым (п. 1 ст. 10514 НК РФ)	Письмо Минфина России от 25.12.2013 № 03-01-18/57945
Допустимо применение двуязычной формы акта сдачи-приемки услуг в отношении иностранных контрагентов, не зарегистрированных в РФ, если используемая по аналогичным операциям с российскими фирмами форма УПД не удовлетворяет требованиям сторон сделки	Письмо ФНС России от 29.01.2014 № ГД-4-3/1402@
Бумажную контрольную ленту ККТ следует хранить не менее 5 лет с даты окончания ее использования	Письмо ФНС России от 21.01.2014 № ЕД-4-2/665@
Региональный нерабочий праздничный день не продлевает срок, установленный НК РФ в днях	Письмо Минфина России от 27.01.2014 № 03-02-07/1/2783
Минфин не наделен правом определять общедоступные источники информации, которые позволяют сопоставить условия взаимозависимой сделки и сделки между независимыми лицами	Письмо Минфина России от 24.01.2014 № 03-01-18/2564
Отказ банка открыть счет по причине наличия неотмененных решений о приостановлении операций по счетам обязывает инспекцию при обращении налогоплательщика сверить имеющиеся у нее данные с картотекой федерального уровня и при необходимости внести изменения	Письмо ФНС России от 20.02.2014 № ПА-4-6/3003

До 2015 г. возможен прием кредитными организациями к исполнению распоряжений на уплату налогов с реквизитом ОКАТО вместо ОКТМО	Письмо Минфина России от 13.02.2014 № 02-08-09/5910
Организации без работников не освобождены от представления в налоговые органы в установленный срок сведений о среднесписочной численности сотрудников	Письмо Минфина России от 04.02.2014 № 03-02-07/1/4390
Невыявление инспекцией в рамках выездной проверки правонарушений действий налогоплательщика не исключает возможности их установления и доказывания в ходе камеральной проверки	Письмо ФНС России от 13.03.2014 № ЕД-4-2/4529
При оказании услуг, прямо не поименованных в ОКУН (например, изготовление межевого плана и кадастрового паспорта земельного участка, юридические услуги), можно выдавать бланк строгой отчетности либо в общем порядке применять ККТ	Письмо ФНС России от 07.03.2014 № ЕД-4-2/4329@
Для округления лимита остатка наличности до рубля можно применять правила математического округления: при соблюдении порядка работы с наличностью и порядка ведения кассовых операций административное правонарушение отсутствует	Письмо ФНС России от 06.03.2014 № ЕД-4-2/4116@
На банковской гарантии достаточно подписи руководителя юридического лица (уполномоченного им лица), выдавшего ее. Подпись главбуха (его заместителя) необязательна	Письмо ФНС России от 27.02.2014 № СА-4-7/3442
Штраф по п. 2 ст. 116 НК РФ положен за ведение деятельности без постановки на учет в инспекции самого налогоплательщика, а не обособленного подразделения в другом муниципальном образовании	Письмо ФНС России от 27.02.2014 № СА-4-14/3404
Инспекция не вправе отказать в приеме декларации (расчета) из-за неверного заполнения кода ОКАТО/ОКТМО	Письмо ФНС России от 25.02.2014 № БС-4-11/3254
Наименование юридического лица вносят в ЕГРЮЛ, указывают в регистрационных документах, выписках с сайта ФНС России заглавными печатными буквами	Письмо ФНС России от 24.02.2014 № СА-4-14/3191
Льготы (пониженные ставки и освобождения), предусмотренные международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, при выплате дивидендов, процентов и авторских доходов от источников в РФ применяются исключительно в случае, если резидент иностранного государства, с которым у РФ заключено соответствующее соглашение, является фактическим получателем дохода	Письмо Минфина России от 09.04.2014 № 03-00-Р3/16236
Допрашивать свидетелей вне рамок налоговых проверок не запрещено, но использовать результаты допроса как доказательство правонарушения по уже завершённой проверке неправомерно	Письмо ФНС России от 23.04.2014 № ЕД-4-2/7970@
Плательщик вправе представить в инспекцию по месту нахождения (либо по месту осуществления деятельности) документы, на основании которых ведёт деятельность вне места нахождения (в т. ч. трудовые договоры) для решения вопроса о наличии (отсутствии) обязанности подать сообщение о создании обособленного подразделения	Письмо ФНС России от 15.05.2014 № СА-4-14/9323
Отзыв лицензии у банка не является основанием для вывода о недобросовестности действий налогоплательщика и не свидетельствует о неисполнении им обязанности по уплате обязательных платежей	Письмо ФНС России от 22.05.2014 № СА-4-7/954
Налоговый кодекс РФ не содержит норм, которые бы регулировали реструктуризацию задолженности. Наличие просроченной задолженности не является обстоятельством непреодолимой силы, позволяющим получить отсрочку (рассрочку) по уплате налогов	Письмо Минфина России от 26.02.2014 № 03-02-07/1/8192

Внесение изменений в договор о создании КГН обязывает представить документы, подтверждающие выполнение соответствующих условий, по каждому участнику принятия соглашения об изменении	Письмо ФНС России от 03.06.2014 № ГД-4-3/10527
Уведомление о ликвидации юрлица вправе подписать учредители (участники) либо орган, принявший такое решение, или руководитель ликвидационной комиссии	Письмо ФНС России от 05.05.2014 № СА-4-14/8680@
Документы о налоговом резидентстве необходимо предоставить налоговому агенту только при наличии соглашения об избежании двойного обложения, предусматривающего льготы	Письмо Минфина России от 05.06.2014 № 03-08-Р3/27274
Налоговым кодексом РФ не установлены специальные сроки представления деклараций и уплаты налогов за последний налоговый период при реорганизации	Письмо ФНС России от 12.05.2014 № ГД-4-3/8919@
С 1 июня 2014 г. приходный кассовый ордер можно оформлять по окончании кассовых операций на общую сумму принятой наличности не только на основании контрольной ленты, изъятая из ККТ, но и корешков БСО, приравненных к кассовому чеку, а также иных документов, предусмотренных Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ о ККТ	Письмо ФНС России от 09.07.2014 № ЕД-4-2/13338
При представлении многостраничных документов допустимо как заверять каждый отдельный лист копии, так и прошивать многостраничный документ и заверять его в целом	Письмо Минфина России от 07.08.2014 № 03-02-Р3/39142
Допустимо получение пояснений по каждому выявленному в ходе выездной проверки и до ее окончания факту, предполагающему совершение значительного налогового правонарушения. Обращения с требованием представить пояснения должны быть документированы. Правомерно требование письменных пояснений или закрепление их с помощью технических средств	Письмо ФНС России от 13.08.2014 № ЕД-4-2/16015
Если ИФНС уверена, что нет возможности исполнить налоговые обязательства за счет свободного от обременения имущества и денежных средств на расчетных счетах (например, прекращение деятельности, отсутствие действующих счетов), в решении о принятии обеспечительных мер может быть указано заложенное имущество налогоплательщика	Письмо ФНС России от 07.08.2014 № ЕД-4-3/15547
Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для плательщиков обязательные формы документов налогового учета	Письмо Минфина России от 20.08.2014 № 03-03-06/1/41598

## 22. Практика рассмотрения налоговых споров в 2014 году

### 1. Решения Высших арбитражных судов

#### Постановление Президиума ВАС РФ от 21.01.2014 N 11372/13

**Стороны:** ОАО «Цимлянский комбинат хлебных продуктов», Межрайонной ИФНС № 4 по Ростовской области

**Суть спора:** Налоговая инспекция приняла решение о возмещении суммы НДС. Налогоплательщик полагал, что в нарушение положений п. 10 ст. 176 НК РФ при возврате сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих возмещению, инспекцией не начислены и не выплачены проценты за нарушение сроков возврата названного налога. Суды апелляционной и кассационной инстанций признали обоснованным право общества на получение процентов за несвоевременный возврат сумм налога на добавленную стоимость в меньшем размере, руководствуясь разъяснениями, содержащимися в пункте 2 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.10.1998 N 13/14 «О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами», согласно которому при расчете подлежащих уплате годовых процентов по ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации число дней в году (месяце) принимается равным соответственно 360 и 30 дням, если иное не установлено соглашением сторон, обязательными для сторон правилами, а также обычаями делового оборота. Проценты начисляются до момента фактического исполнения денежного обязательства, определяемого исходя из условий о порядке платежей, форме расчетов и положений статьи 316 Гражданского кодекса Российской Федерации о месте исполнения денежного обязательства, если иное не установлено законом либо соглашением сторон.

**Выводы суда:** Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что начисление процентов за несвоевременный возврат НДС в соответствии с п. 10 ст. 176 НК РФ должно производиться по тем же правилам, что и начисление процентов за нарушение сроков возврата излишне уплаченных (взысканных) налогов по п. 10 ст. 78 и п. 5 ст. 79 НК РФ, а также начисление пеней согласно п. 3 ст. 75 НК РФ. Эти правила сводятся к следующему:

- период просрочки принимается равным фактическому количеству календарных дней просрочки с учетом дня возврата налога, т.е. дня поступления денежных средств в банк;

- ставка процентов определяется как действовавшая в дни нарушения срока возмещения НДС ставка рефинансирования ЦБ РФ, деленная на количество дней в соответствующем году (365 или 366).

**Решение суда:** В связи с тем, что и налогоплательщик, и суды неправильно рассчитали сумму процентов, Президиум ВАС РФ направил дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

**Постановление Президиума ВАС РФ от 04.02.2014 N 13976/13 по делу N А40-118586/12-116-240**

**Стороны:** Представительство акционерного общества «САНОФИ-АВЕНТИС ГРУП», Межрайонная ИФНС N 47 по городу Москве

**Суть спора:** В качестве основания для доначисления налога на прибыль, пени и штрафов послужил вывод инспекции о допущенном нарушении положений п. 3 ст. 307 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при формировании представительством налоговой базы в связи с осуществлением деятельности подготовительного или вспомогательного характера в пользу третьих лиц без вознаграждения, поскольку не были учтены внереализационные расходы представительства, в том числе отрицательная курсовая разница, возникшая в связи с падением курса рубля, расходы, связанные с конвертацией и куплей-продажей валюты, а также комиссии банка.

**Выводы суда:** Законодательство о налогах и сборах предусматривает специальный порядок, отличный от общего порядка исчисления налога на прибыль, в отношении подобного вида деятельности, не связанного с извлечением прибыли. Основанием для налогообложения указанных постоянных представительств иностранных организаций является факт осуществления ими деятельности в интересах третьих лиц без получения вознаграждения, а налоговая база исчисляется от суммы расходов данных организаций, связанных с такой деятельностью. Фактически налогообложению подлежит вмененная прибыль, которая хотя и не была получена, но могла быть получена, если бы представительство осуществляло свою подготовительную или вспомогательную деятельность в интересах третьих лиц как самостоятельное предприятие на рыночных условиях.

Следует признать, что в налоговую базу при применении специального порядка исчисления налога на прибыль постоянного представительства подлежат включению расходы, непосредственно связанные с ведением данной деятельности. К их числу могут быть отнесены как расходы, связанные с производством и реализацией, так и внереализационные расходы.

Однако Президиум посчитал правомерным вывод об отсутствии прямой связи расходов в виде отрицательной курсовой разницы, конвертации и оплаты комиссии банка с подготовительно-вспомогательной дея-

тельностью на территории Российской Федерации в интересах третьих лиц. Конвертация и выплата банковской комиссии осуществляются вне зависимости от осуществления каких-либо платежей по счетам и не могут быть квалифицированы как расходы в чьих-либо интересах.

**Решение суда:** Суд отменил постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 10.07.2013 по делу N А40-118586/12-116-240 в части отказа в удовлетворении заявления налогоплательщика о признании недействительным решения налогового органа.

### **Постановление Президиума ВАС РФ от 04.02.2014 N 13114/13**

**Стороны:** ООО «Тепломонтаж», Межрайонная ИФНС № 16 по Пермскому краю

**Суть спора:** Организация не исполнила требование об уплате недоимки по налогу, пеней и штрафа. В соответствии с п. 3 ст. 46 НК РФ до истечения двух месяцев после окончания срока исполнения данного требования налоговый орган принял решение о взыскании указанной задолженности за счет денежных средств на счетах налогоплательщика и выставил инкассовые поручения. В связи с закрытием обществом названного расчетного счета банк возвратил инспекции неисполненные инкассовые поручения. Данные обстоятельства послужили основанием для повторного направления инспекцией к расчетному счету общества, открытому в другом банке, инкассовых поручений. Полагая, что данные платежные документы выставлены инспекцией за пределами предусмотренного п. 3 ст. НК РФ двухмесячного срока, исчисляемого с момента истечения срока исполнения требований, общество обратилось в арбитражный суд.

**Выводы суда:** ВАС РФ указал, что два месяца с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога отводится на принятие решения об обращении взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика и на выставление инкассового поручения на перечисление платежей в бюджет. Однако такое правило не применяется, если выставленное в указанный срок инкассовое поручение было возвращено банком по причине закрытия налогоплательщиком расчетного счета. В этом случае повторные инкассовые поручения к другим счетам (равно как и поручения на взыскание электронных денежных средств) выставляются в течение годичного срока, установленного п. 1 ст. 47 НК РФ для принятия решения об обращении взыскания на иное имущество налогоплательщика.

**Решение суда:** Суды трех инстанций, сославшись на Постановление Президиума ВАС РФ от 15.01.2008 N 8922/07, поддержали налогоплательщика, однако Президиум ВАС РФ отказал в удовлетворении требований налогоплательщика.



**Постановление Президиума ВАС РФ от 18.02.2014 N 12604/13 по делу N А75-9013/2012**

**Стороны:** ОАО «ЮТэйр-Вертолетные услуги», Межрайонной ИФНС № 7 по Ханты-Мансийскому автономному округу

**Суть спора:** Решением налогового органа исключены из расходов по налогу на прибыль и из налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость суммы затрат и суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к ремонту арендованных вертолетов, как учетные авиаотрядом в нарушение положений статей 168, 171, 252 и 253 НК РФ.

Необоснованность расходов налоговый орган усмотрел в том, что после проведения капитального ремонта вертолетов до фактической их передачи авиаотряду в 2010 и 2011 годах в бухгалтерском учете арендатора они не были отражены в качестве арендованных основных средств, в период с 2008 по 2010 год находились в распоряжении арендодателя, не эксплуатировались авиаотрядом и, следовательно, не участвовали в его предпринимательской деятельности.

**Выводы суда:** Президиум ВАС РФ признал применение налогоплательщиком вычета по НДС и включение данных расходов в налоговую базу по налогу на прибыль правомерным на основании следующего. Арендатор принял затраты на ремонт к бухгалтерскому учету по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство». А значит, восстановление арендодателем воздушных судов до состояния, в котором они пригодны для эксплуатации, может расцениваться в качестве работ, выполненных в интересах арендатора как лица, заинтересованного в их дальнейшей эксплуатации. Иное толкование означало бы отсутствие объекта налогообложения по НДС. Также судом было установлено, что работы были направлены на восстановление летной годности вертолетов, которые впоследствии использовались арендатором в деятельности, облагаемой НДС.

**Решение суда:** Президиум ВАС отменил решения ФАС и апелляционного арбитражного суда, которые признали правомерным доначисление налога на прибыль и НДС в части указанных расходов правомерным.

**Постановление Президиума ВАС РФ от 08.04.2014 N 16954/13**

**Стороны:** ОАО «Артель старателей «Амур» и Управления ПФР в городе Хабаровске и Хабаровском районе Хабаровского края

**Суть спора:** по мнению фонда, Общество занизило базу для начисления страховых взносов на суммы выплат в виде возмещения работникам, работающим на производственных участках вахтовым методом в районах Крайнего Севера, стоимости проезда от места жительства, указанного в паспорте, к месту сбора в городе Хабаровске (к месту нахождения центрального офиса) и обратно.

**Выводы суда:** Предусмотренные коллективным договором компенсации проезда лиц, занятых на работах вахтовым методом в районах Крайнего Севера, от места жительства к месту сбора и обратно не облагаются страховыми взносами. Согласно ст. 313 ТК РФ государственные гарантии и компенсации лицам, работающим, в частности, в районах Крайнего Севера, устанавливаются Трудовым кодексом РФ, федеральными законами и иными нормативными правовыми актами. Дополнительные гарантии могут быть предусмотрены в том числе коллективным договором. При этом они становятся обязательными к применению наряду с государственными. По обстоятельствам данного дела оплата работодателем проезда указанных работников от места жительства к месту сбора и обратно была предусмотрена коллективным договором. Следовательно, данная компенсация, как установленная законодательно, не облагается страховыми взносами на основании пп. «и» п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ. Президиум ВАС РФ указал, что работодатель может добровольно возместить данные расходы. Кроме того, признавая частично недействительными Основные положения о вахтовом методе организации работ, Верховный Суд РФ исходил из норм Постановления Правительства РФ от 05.08.1992 N 552, которое утратило силу в связи с принятием гл. 25 НК РФ. Также Президиум ВАС РФ отметил, что в настоящее время затраты на доставку вахтовиков от места жительства (сбора) к месту работы и обратно признаются прочими расходами, а не расходами на оплату труда (пп. 12.1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

**Решение суда:** Президиум ВАС отменил решения первой, апелляционной и кассационной инстанций, а также признал недействительным решение ПФР.

#### **Постановление Президиума ВАС РФ от 20.05.2014 N ВАС-2868/14 по делу N А41-14050/2013 о**

**Стороны:** Банку России и Межрайонная ИФНС N 1 по Московской области

**Суть спора:** В последующем распоряжении Министерства экологии и природопользования Московской области кадастровая стоимость земельного участка была изменена по состоянию на 01.01.2010 г. Посчитав, что изменение кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 01.01.2010 влечет изменение налоговой базы по земельному налогу, банк произвел перерасчет налоговой обязанности по земельному налогу за 2010 и 2011 годы и представил в инспекцию уточненные расчеты по авансовым платежам и уточненные налоговые декларации по земельному налогу за 2010 и 2011 годы.

**Выводы суда:** Мотивировочная часть решения отсутствует на данный момент. В определении ВАС указано, что коллегия судей при изучении практики применения положений пункта 4 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации установила, что в настоящее время арбитражными судами по результатам рассмотрения дел со схожими с настоящим делом фактическими обстоятельствами выражается правовая позиция, отличающаяся от позиции, изложенной судами трех инстанций по данному делу.

Так, Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановленными от 26.12.2013 по делу N А72-12353/2012 Арбитражного суда Ульяновской области, от 01.10.2013 по делу N А72-12116/2012 Арбитражного суда Ульяновской области, признавая неправомерным уменьшение налогоплательщиком своих налоговых обязательств, исходил из того, что в отсутствие в нормативном акте конкретного указания на распространение его действия на прошлые налоговые периоды, установление результатов государственной кадастровой оценки земельных участков по состоянию на конкретную дату определяет не момент начала применения кадастровой стоимости, а дату (период), на которую проводилась кадастровая оценка земельных участков, состоящих на кадастровом учете на эту дату.

**Решение суда:** Президиум ВАС отменил решения трех инстанций и отказал в удовлетворении требования Банка.

**Постановление Президиума ВАС от 21.05.2014 № ВАС-1160/14 по делу № А57-18417/2012**

**Стороны:** ОАО «Саратовстройстекло» и Межрайонная ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Саратовской области

**Суть спора:** Налоговый орган признал неправомерным включение обществом в состав расходов при исчислении налога на прибыль на основании статьи 264.1 НК РФ затрат по приобретению прав на земельные участки под объектами социально-культурной сферы, признаваемыми для целей налогообложения обслуживающими производствами и хозяйствами: физкультурно-оздоровительный комплекс «Алмаз», стадион и детский оздоровительный комплекс «Зеркальный».

**Выводы суда:** Мотивировочная часть решения отсутствует на данный момент. В определении ВАС указал, что порядок учета при определении налоговой базы по налогу на прибыль расходов на приобретение прав на земельные участки из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках, определен статьей 264.1 Налогового кодекса, введенной в действие Федеральным законом от 30.12.2006 N 268-ФЗ.

Данная норма распространяется на налогоплательщиков, которые заключили договоры на приобретение земельных участков, указанных в статье 264.1 Налогового кодекса, в период с 01.01.2007 по 31.12.2011.

Таким образом, названные положения прямо предусматривают возможность учета в целях исчисления налога на прибыль вышеуказанных затрат и устанавливают механизм реализации данного права.

Дополнительного условия для признания расходов в виде наличия прибыли либо убытка от эксплуатации объектов недвижимости, расположенных на рассматриваемых земельных участках, Налоговый кодекс не вводит, в связи с чем утверждение судов о необходимости учета расходов по приобретению прав на земельные участки в составе убытка от деятельности обслуживающих производств и хозяйств, со ссылкой на статью 275.1 Налогового кодекса является несостоятельной.

**Решение суда:** Президиум отменил решения судов трех нижестоящих инстанций. Признал в рассматриваемой части решение налогового органа недействительным.

## **2. Постановления Федеральных арбитражных судов**

**Постановление ФАС Московского округа от 14.03.2014 N А40-104264/13-116-256**

**Стороны:** ООО «ПЛОТЕКС» и ИФНС России N 1 по г. Москве

Суть спора: В октябре 2012 г. организация подала декларацию по НДС за III квартал текущего года. В ней, в частности, была заявлена к возмещению сумма налога, право на вычет которого возникло в III квартале 2009 г. Инспекция в возмещении отказала, сославшись на истечение трехлетнего срока, установленного в п. 2 ст. 173 НК РФ.

**Выводы суда:** Согласно п. 2 ст. 173 НК РФ положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой НДС, исчисленной по налогооблагаемым операциям, возмещается из бюджета, если налогоплательщик подал декларацию до истечения трех лет после окончания соответствующего налогового периода. При этом, как отметил суд, под соответствующим налоговым периодом понимается период, в котором у налогоплательщика возникло право на предъявление налоговых вычетов. В рассматриваемой ситуации такое право возникло в III квартале 2009 г., а декларация с суммой, заявленной к возмещению, представлена только в октябре 2012 г. По мнению суда, срок, установленный в п. 2 ст. 173 НК РФ, истек 30 сентября 2012 г. и был пропущен налогоплательщиком. Довод последнего о том, что указанный срок соблюден, поскольку декларация представлена до истечения срока ее подачи за III квартал 2012 г., был отклонен. Суд пояснил, что такое толкование явля-

ется ошибочным, так как допускает увеличение трехлетнего срока для возмещения налога на 20 дней, предусмотренных п. 5 ст. 174 НК РФ для представления декларации.

**Решение суда:** решения первой и апелляционной инстанции были отменены, кассационный суд отказал в удовлетворении требования налогоплательщика о возмещении суммы вычетов по НДС.

**Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.03.2014 N А26-5082/2013**

**Стороны:** Кредитный потребительский кооператив «Илма – кредит и ИФНС по городу Петрозаводску

**Суть спора:** В ходе камеральной проверки декларации по НДС налоговый орган истребовал у организации документы, подтверждающие право применения освобождения от налогообложения, в частности, операций РЕПО и операций займа в соответствии с подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ. Налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании данного требования недействительным.

**Выводы суда:** Суд поддержал позицию организации в силу следующего. По общему правилу, установленному в п. 7 ст. 88 НК РФ, при проведении камеральной проверки инспекция не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения или документы, если иное не предусмотрено указанной статьей или если представление этих документов вместе с налоговой декларацией не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Так, одним из исключений является истребование документов, подтверждающих право налогоплательщика на использование налоговой льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ). Согласно ст. 56 НК РФ льготой признаются предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества, которые предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими, в том числе возможность не уплачивать налог. Операции, перечисленные в подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории РФ. Следовательно, как отметит ФАС Северо-Западного округа, отсутствие у налогоплательщика обязанности исчислять и уплачивать НДС в бюджет по этим операциям прямо предусмотрено в Налоговом кодексе РФ. Таким образом, при проведении камеральной проверки декларации по НДС инспекция не вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие право на использование освобождения от налогообложения согласно упомянутой статье.

**Решение суда:** решение Арбитражного суда Республики Карелия и постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда оставлено без изменения, действия на логового органа признаны неправомерными.

**Постановление ФАС Поволжского округа от 19.03.2014 N А65-7967/2013**

**Стороны:** ЗАО «Европлан» и Межрайонной ИФНС № 14 по Республике Татарстан

**Суть спора:** Согласно договору лизинга организация получила во временное владение и пользование экскаватор и зарегистрировала его в органе гостехнадзора на свое имя. По итогам выездной проверки налоговый орган вынес решение о привлечении данной компании к ответственности, доначислил ей налоги, начислил пени и штраф. Для того чтобы обеспечить исполнение этого решения, инспекция запретила лизингополучателю отчуждать определенное имущество, в том числе упомянутый экскаватор. Против принятия таких обеспечительных мер возразил лизингодатель.

**Выводы суда:** Суд указал, что до окончания срока лизинга собственником экскаватора признается лизингодатель. Регистрация предмета лизинга на имя лизингополучателя не противоречит российскому законодательству, поскольку п. 2 ст. 20 Федерального закона от 29.10.1998 N 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» установлено, что предметы лизинга, подлежащие регистрации в государственных органах, регистрируются по соглашению сторон на имя лизингодателя или лизингополучателя. В соответствии с п. 1 ст. 23 названного Закона на предмет лизинга не может быть обращено взыскание третьего лица по обязательствам лизингополучателя, в том числе если предмет лизинга зарегистрирован на его имя. Таким образом, суд пришел к выводу, что налоговый орган неправомерно применил обеспечительные меры в отношении предмета лизинга, который не являлся собственностью лизингополучателя.

**Решение суда:** Кассационный суд отменил решения первых двух инстанций, удовлетворил заявление налогоплательщика признал действия налогового органа неправомерными.

**Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.03.2014 N А21-3697/2013**

**Стороны:** ЗАО «Телесет Лтд» и Межрайонная ИФНС № 9 по городу Калининграду

**Суть спора:** Между российской и иностранной организациями, входящими в группу компаний, был заключен договор займа. Копии документов по этому договору направлялись в компанию, являющуюся их общим иностранным учредителем. Со счета указанной компании денежные средства перечислялись российскому заемщику. Позднее другая иностранная сестринская компания купила право требования долга. И договор займа, и договор уступки права требования был подписан одним и тем же лицом. На основании приведенных фактов налоговый

орган посчитал, что в данной ситуации задолженность перед иностранными сестринскими компаниями, по сути, является задолженностью перед их общим учредителем (или группой компаний в целом), которая признается контролируемой, и, соответственно, уменьшил расходы и доначислил налог на прибыль. Налоговый орган полагал, что в рассматриваемом случае подлежат применению нормы международного права, а именно, статья 9 Соглашения между Правительством РФ и Великим Герцогством Люксембург от 28.06.1993 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».

**Выводы суда:** Суд посчитал, что задолженность российской организации перед иностранными сестринскими компаниями, которые имеют с ней общего иностранного учредителя, не является контролируемой и, следовательно, налоговый орган неправомерно на данном основании исключил проценты по такой задолженности из состава расходов в целях налогообложения прибыли. Рассматривалась следующая ситуация.

Суд указал, что установленный в п. 2 ст. 269 НК РФ перечень оснований для признания задолженности контролируемой является закрытым и расширительному толкованию не подлежит. Суд установил, что обе иностранные компании - заимодавцы ни прямо, ни косвенно не владеют долями в уставном капитале российской организации заемщика. У них имелись собственные средства для предоставления займа. То обстоятельство, что заемные средства были перечислены со счета их учредителя, объясняется наличием у последнего задолженности перед первым заимодавцем. Кроме того, по мнению суда, тот факт, что компании входили в одну группу, не является основанием для признания задолженности контролируемой.

**Решение суда:** Суд оставил без изменения решения суда первой инстанции, апелляционной инстанции, кассационную жалобу ИФНС без удовлетворения.

### **Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.04.2014 N А19-10388/2013**

**Стороны:** ОАО «Ангарский завод полимеров», ИФНС по г. Ангарску по Иркутской области

**Суть спора:** Организация включила в расходы безнадежную к взысканию задолженность в периоде истечения срока, предусмотренного для предъявления исполнительного листа. Инспекция настаивала, что указанный долг необходимо было учитывать в том периоде, в котором судебный пристав-исполнитель вынес постановление об окончании исполнительного производства в силу невозможности взыскания долга (т.е. в периоде, предшествующем проверяемому).

**Выводы суда:** То обстоятельство, что организация признала в целях налогообложения прибыли безнадежную задолженность в более позднем периоде, не привело к образованию задолженности перед бюджетом. Следовательно, привлечение налогоплательщика к ответственности, доначисление налога на прибыль и начисление пеней в связи с занижением налоговой базы неправомерно.

Решение суда: Решением суда первой инстанции и апелляционного суда оставлено без изменений, признавшие незаконным решение налогового органа.

#### **Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 08.05.2014 N А46-7453/2013**

**Стороны:** ООО Строительно-подрядная компания «Стройкомплекссервис», ИФНС по САО г. Омска

**Суть спора:** Инспекция опросила часть свидетелей (сотрудников общества) в период приостановления выездной проверки вне территории налогоплательщика. Это явилось основанием для обращения налогоплательщика в арбитражный суд для признания решения налогового органа незаконным.

**Выводы суда:** ФАС пришел к выводу, что проведение допроса свидетелей в период приостановления выездной проверки неправомерно, однако это не является основанием для отмены решения инспекции, вынесенного по результатам проверки. Кассационный суд указал, что в соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ основанием для отмены решения налогового органа является нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов проверки. По его мнению, упомянутые действия инспекции к таковым отнести нельзя. Вместе с тем, если иные нарушения процедуры привели или могли привести к принятию неправомерного решения, они могут послужить основанием для его отмены. Кроме того, суд апелляционной инстанции не строил свои выводы на показаниях свидетелей, полученных в нарушение п. 9 ст. 89 НК РФ.

**Решение суда:** ФАС Западно-Сибирского округа, оставил без изменения постановление суда апелляционной инстанции и не согласился с позицией суда первой инстанции, который удовлетворил требования налогоплательщика. ВАС РФ Определением от 23.05.2014 N ВАС-7021/14 принял к производству заявление организации о пересмотре судебных актов в порядке надзора.

#### **Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.05.2014 N А53-33824/2012**

**Стороны:** ООО «СэйлТрейд» и ИФНС по Ленинскому району г. Ростова-на-Дону



**Суть спора:** Российская организация перевозила морским транспортом товары со статусом товаров Таможенного союза, помещенные под таможенную процедуру экспорта в казахстанских таможенных органах. Инспекция признала неправомерным применение обществом налоговой ставки 0% по договорам морской перевозки груза (чартер) с иностранными фирмами, портом погрузки в которых являлась Республика Казахстан,

**Выводы суда:** Суд согласился с судами нижестоящих инстанций, что пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ, в котором предусмотрена возможность применения нулевой ставки при оказании услуг по международной перевозке товаров, не содержит исключения на тот случай, если и пункт отправления, и пункт назначения находятся за пределами РФ. Данную норму, по мнению суда, не следует толковать в том смысле, что нулевая ставка применяется, только если в России находится один из указанных пунктов. Напротив, законодатель предусмотрел, что нахождение за пределами РФ пункта отправления и (или) пункта назначения является одним из условий применения нулевой ставки НДС. Иное толкование нарушало бы принцип равного налогообложения для всех участников экономической деятельности.

Кроме того, ссылаясь на пп. 3 п. 3.1 ст. 165 НК РФ, суд отметил следующее. При вывозе товаров за пределы Таможенного союза определяющим фактором является вывоз товара Таможенного союза, а потому отметки таможенных органов Казахстана и РФ «погрузка разрешена» и «товар вывезен» свидетельствуют о соответствии документов, подтверждающих право на применение нулевой ставки НДС, требованиям Налогового кодекса РФ. Иное толкование дискредитировало бы цель создания Таможенного союза.

**Решение суда:** Решения суда первой инстанции и апелляционного суда оставлены без изменения, решение налогового органа признано недействительным.

#### **Постановление ФАС Московского округа от 03.06.2014 N Ф05-7239/2013 по делу N А40-118463/12**

**Стороны:** ЗАО «Русский Стандарт Страхование» и Межрайонная ИФНС № 50 по г. Москве

**Суть спора:** Общество осуществляло деятельность по страхованию держателей кредитных карт, определяя такую деятельность как услуги по личному страхованию заемщиков (физических лиц) банка, оказываемых в соответствии с имеющейся у него лицензией. Инспекция полагает, что общество фактически осуществляло не личное страхование физических лиц - заемщиков банка, а страхование предпринимательского риска самого банка. Данные выводы были основаны на том, что все до-

говоры страхования жизни и здоровья держателей банковских карт являлись типовыми. Срок действия договоров не превышал календарного месяца, страховая сумма была равна текущей задолженности по кредиту на начало расчетного периода, и на начало следующего расчетного периода (срока страхования) страховая сумма изменялась, страховая выплата устанавливалась равной страховой сумме, т.е. все существенные условия договора страхования были связаны с выданными кредитами. Если у заемщика не было задолженности по карте, банк не организовывал в отношении него страхование. Учитывая, что данный вид страхования не перечислен в лицензии общества, последнее неправомерно, в нарушение статьи 149 Кодекса, пользовалось льготой по уплате НДС.

**Выводы суда:** Удовлетворяя заявление налогоплательщика, суд пришел к выводу о том, что налогоплательщик осуществлял личное страхование, имел соответствующую лицензию и обоснованно применял налоговую льготу, предусмотренную пп. 7 п. 3 ст. 149 НК РФ. Как указал суд, при квалификации деятельности по страхованию необходимо учитывать не только отношения между страховщиком и страхователем, но и застрахованным лицом - заемщиком, который имеет имущественный интерес в страховании, который выражается в том, что в случае наступления страхового случая он освобождается от обязанности по погашению задолженности по кредиту, процентов, комиссий и иных платежей. В случае если, несмотря на наступление страхового случая, клиент продолжает исполнять указанную обязанность, банк возвращает ему денежные средства. Довод инспекции о том, что застрахованные лица лишены имущественного интереса, так как в договорах страхования они не являются страхователем либо выгодоприобретателем, и не могут получить страхового возмещения, опровергается показаниями свидетеля показавшего, что он доволен действиями страховой компании, так как в итоге он получил возмещение и по причинению вреда здоровью, и по возврату кредита. Суд принял во внимание, что в некоторых случаях страховые выплаты в адрес банка осуществлялись обществом в отсутствие убытков банка. Если бы банк застраховал свой предпринимательский риск, то в такой ситуации он не имел бы права на получение страхового возмещения в связи с отсутствием страхового события. А также поскольку в договорах страхования банка и общества согласован размер страховой выплаты, это свидетельствует о заключении договора именно личного страхования, а не имущественного. Участие в программе страхования не являлось обязательным и автоматическим, при заключении договоров о карте клиенты выражали свое согласие на участие в программе страхования

**Решение суда:** Решение суда первой инстанции, в котором решение налоговой инспекции признано неправомерным, оставлено в силе, решение апелляционной инстанции отменено.

**Постановление ФАС Московского округа от 16.06.2014 N А40-125844/13**

**Стороны:** ООО «ИС-Брокер» и ИФНС № 1 по г. Москве

**Суть спора:** Общество при отсутствии необходимого поручения клиента совершило действия по исполнению заключенного ранее на бирже договора - маржируемого опциона на фьючерсный контракт на индекс РТС. Данные действия были совершены в результате ошибки работника общества и привели к необоснованному списанию с расчетного счета денежных средств клиента. В тот же день между Обществом и клиентом было заключено соглашение о возмещении причиненного ущерба, в соответствии с которым общество признало причинение клиенту убытков в виде реального ущерба и обязалось возместить причиненный ущерб. Поскольку общество в дальнейшем не предъявляло каких-либо требований о возмещении ущерба своему работнику, налоговая инспекция пришла к выводу об экономической необоснованности спорных затрат, исключила их из внереализационных расходов и доначислила соответствующие суммы налога на прибыль, пеней и штрафа.

**Выводы суда:** Организация вправе учесть в расходах возмещение клиенту убытков, возникших по вине работника, в том числе в случае, если она не предъявляла к последнему требований о возмещении ущерба. К внереализационным расходам относятся, в частности, затраты в виде признанных должником штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств и затраты на возмещение причиненного ущерба (пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ). Как отметил суд, Налоговый кодекс РФ не предусматривает такого условия признания названных расходов, как предъявление регрессного требования. Признание организацией суммы ущерба и его возмещение свидетельствовали о подтверждении налогоплательщиком наличия нарушений, связанных с исполнением условий договора. Факт причинения клиенту ущерба, документальное подтверждение этого факта и размер возмещения инспекция не оспаривала.

**Решение суда:** Решения Арбитражного суда города Москвы и апелляционного суда оставлены без изменения, решение налогового органа признано недействительным.

**Постановление ФАС Московского округа от 24.06.2014 N А40-88532/13**

**Стороны:** ООО «Ханнес Снеллман» и ИФНС № 2 по г. Москве

**Суть спора:** Компания, заключив договор, перечислила арендодателю депозит в качестве обеспечения исполнения своих обязательств по внесению арендной платы. Позднее она расторгла договор по не предусмотренным в нем основаниям и в качестве штрафа включила сумму невозвращенного депозита в расходы на момент расторжения договора.

Указанная санкция была предусмотрена как в соглашении о расторжении договора, так и в самом договоре аренды. Полагая, что применение штрафа в данной ситуации неправомерно, компания обратилась к арендодателю с иском о взыскании невозвращенного депозита. В ходе судебного разбирательства стороны заключили мировое соглашение, по которому арендатору возвращалась часть депозита. Эту сумму компания включила в состав внереализационных доходов. По итогам проверки инспекция посчитала включение штрафа в состав расходов на дату расторжения договора неправомерным, поскольку полагала, что на тот момент должник штрафа не признал.

**Выводы суда:** Согласно пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов могут включаться, в частности, расходы в виде признанных должником штрафов за нарушение договорных обязательств. Суды указали, что в данной ситуации обстоятельством, свидетельствующим о признании должником обязанности уплатить штраф, является подписание соглашения о расторжении договора по непредусмотренным основаниям, когда сумма депозита не возвращается и признается штрафом. По поводу возвращенной части депозита суды отметили, что возврат денежных средств не основан на договоре аренды и является самостоятельной финансово-хозяйственной операцией, которая должна отражаться в бухгалтерском и налоговом учете на момент совершения. Кроме того, как указали суды, исключение налоговым органом штрафа из состава расходов и учет суммы частично возвращенного депозита в доходах привели бы к тому, что одна и та же сумма была бы дважды включена в базу по налогу на прибыль, а это противоречит законодательству о налогах и сборах, в частности п. 3 ст. 3, ст. 41 НК РФ.

**Решение суда:** Решения Арбитражного суда города Москвы и апелляционного суда оставлены без изменения, решение налогового органа признано недействительным.

### **Постановление Президиума ВАС РФ от 17.06.2014 N 4580/14**

**Стороны:** ООО «Барзасское товарищество» и Межрайонная ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам N 1 по Кемеровской области

**Суть спора:** Положению по учетной политике на 2011 год обществом принято решение о формировании резерва по сомнительным долгам в порядке, установленном статьей 266 Налогового кодекса.

Поскольку спорная дебиторская задолженность Федерального агентства по энергетике возникла не в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), как установлено статьей 266 НК РФ, и, соответственно, не была включена в состав резерва по сомнительным долгам, общество полагало, что данная задолженность не подлежит отнесению в состав расходов за счет указанного резерва, а должна рассма-

триваться на основании подпункта 2 пункта 2 статьи 265 НК РФ в качестве убытков в виде сумм безнадежных долгов и признаваться в составе расходов в полном объеме, без учета ранее сформированного резерва по сомнительным долгам.

**Выводы суда:** Если не связанная с реализацией товаров (работ, услуг) задолженность признана безнадежной, то организация вправе учесть ее во внереализационных расходах одновременно даже при наличии резерва по сомнительным долгам.

Согласно ст. 266 НК РФ при формировании указанного резерва учитывается сомнительная задолженность, возникшая в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг). Рассматривая спор, суды первой, апелляционной и кассационной инстанций указывали, что во внереализационные расходы на основании пп. 7 п. 1 и пп. 2 п. 2 ст. 265, а также п. 5 ст. 266 НК РФ списываются отчисления в названный резерв и суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет этого резерва. Следовательно, с точки зрения судов, за счет резерва должна списываться и задолженность, не связанная с реализацией товаров (работ, услуг), т.е. тот долг, который при формировании резерва не учитывается.

Однако Президиум ВАС РФ акты судов нижестоящих инстанций отменил и отметил, что положения п. 5 ст. 266 НК РФ о списании безнадежного долга только за счет резерва по сомнительным долгам применяются лишь к ситуации, когда эта задолженность возникла в связи с реализацией товаров (работ, услуг). В обоснование данной позиции суд сослался также на правила заполнения декларации по налогу на прибыль (утв. Приказом ФНС России от 22.03.2012 N ММВ-7-3/174@).

Президиум ВАС РФ указал, что вступившие в силу акты арбитражных судов по делам со сходными фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в ином истолковании, могут быть пересмотрены, если для этого нет других препятствий.

**Решение суда:** Решения нижестоящих судов были отменены Президиумом ВАС, а решение налогового органа признано недействительным.

### **Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 01.08.2014 по делу N А43-22995/2013**

**Стороны:** ООО «Завод синтанолов» и Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы N 2 по Нижегородской области

**Суть спора:** Законом Нижегородской области от 27.11.2003 N 109-З

«О налоге на имущество организаций» предусмотрена льгота в виде дифференцированных ставок в отношении приобретенных и вновь введенных в действие основных средств:

- 1) в течение первого года с момента ввода в эксплуатацию - 0 процентов;
- 2) в течение второго года с момента ввода в эксплуатацию - 0,55 процента;

3) в течение третьего года с момента ввода в эксплуатацию - 1,1 процента.

Общество применило пониженную ставку 0% в 2012 г. в течение первого года с момента ввода основного средства в эксплуатацию в 2011 г., то есть последовательно в течение 12 месяцев подряд с даты ввода основных средств в эксплуатацию, а далее применял ставку 0,55%.

По мнению налоговой инспекции, Общество должно было применять ставку 0% не в течение 12 месяцев с момента ввода, а в отношении только тех основных средств, которые были введены в календарном году, т.е. льгота по налогу на имущество должна применяться в отношении приобретенных и вновь введенных в действие основных средств в течение текущего календарного года, такие рекомендации были изложены в Методических рекомендациях по порядку предоставления льготы по налогу на имущество организациям обрабатывающих производств, научно-исследовательским институтам и конструкторским бюро в отношении приобретенных и вновь введенных в действие основных средств, являющихся приложением к совместному письму министерства финансов Нижегородской области и Управления Федеральной налоговой службы по Нижегородской области от 25.10.2011 N 306-41-1-7109/11

**Вывод суда:** Суд пришел к выводу, что применение Обществом ставки 0% в течение 12 месяцев подряд с даты ввода основных средств в эксплуатацию является правомерным. Так в пункте 1 статьи 6.1 НК РФ, установлено, что сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями. Срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока. При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из 12 месяцев, следующих подряд (пункт 3 статьи 6.1 НК РФ).

Кроме того, суд указал, что Методические рекомендации по порядку предоставления льготы по налогу на имущество организациям в отношении приобретенных и вновь введенных в действие основных средств, являющиеся приложением к совместному письму Министерства финансов Нижегородской области и Управления Федеральной налоговой службы по Нижегородской области от 25.10.2011 N 306-41-1-7109/11, не относятся к законодательству о налогах и сборах и не могут дополнять налоговое законодательство путем введения положения о применении льготы по налогу на имущество в течение текущего календарного года, которое отсутствует в актах законодательства о налогах и сборах, либо изменять установленный порядок.

**Решение суда:** Решения первого и апелляционного судов о признании недействительным решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения оставлены без изменения, кассационная жалоба налогового органа без удовлетворения.

**Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 03.07.2014 по делу N А19-10466/2013**

**Стороны:** МУП «Водоканал» г. Иркутска и ИФНС по Октябрьскому округу г. Иркутска

**Суть спора:** Предприятие применило льготы по налогу на имущество организаций за спорный период на следующие объекты основных средств:

- внеплощадочная канализация и водопровод микрорайона, водовод, коллекторы, С/В, С/К, самотечный канализационный коллектор, уличные сети коллект., магистр. сети канализации и в/д и т.д.;
- водопроводно-насосные станции (ВНС), блок воздуходувной насосной станции (БВНС), здания ВНС, здание канализационно-напорных станций, насосная станция канал, первичных отстойников, трансформаторные.

По мнению налогового органа, Предприятие неправомерно применило налоговую льготу в отношении указанных объектов, поскольку относятся к магистральным сетям холодного водоснабжения и водоотведения, а также канализации, зданиям водопроводных и канализационных насосных станций.

**Выводы суда:** Суд указал, что право на использование льготы связано с функциональной принадлежностью объектов налогообложения, а не с теми данными, которые указаны в учете налогоплательщика. Само по себе присвоение имуществу кода ОКОФ, отмеченного в Постановлении Правительства Российской Федерации N 504 от 30.09.2004 г., не означает, что у налогоплательщика автоматически возникает право на применение льготы в отношении данного имущества. При решении вопроса о правомерности применения льготы по налогу на имущество следует руководствоваться не только тем, какой код ОКОФ присвоен объекту, но и его функциональным назначением, то есть его принадлежностью к сети тепловых магистральных трубопроводов или зданий электрических и тепловых сетей.

Суд пришел к выводу, что сам факт технологической связи сетей водопроводно-канализационного хозяйства с сетью тепловой магистральной, зданиями тепловых и электрических сетей, которым налогоплательщик обосновывает наличие у него права на применение льготы, не может являться основанием для отнесения спорных объектов основных средств к их неотъемлемой части, если они не связаны с процессом пе-

редачи тепловой энергии или ее распределением и не предусмотрены указанным Перечнем.

**Решение суда:** Решения нижестоящих судов оставлены без изменения, кассационная жалоба налогоплательщика без удовлетворения.

### **Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15.08.2014 по делу N А45-14580/2013**

**Стороны:** ЗАО «Строитель» и ИФНС по Железнодорожному району г. Новосибирска

**Суть спора:** Общество включило в налоговую базу сумму превышения расходов на строительство многоквартирных домов над суммой, поступившей от участников долевого строительства.

Налоговый орган пришел к выводу о завышении Обществом убытка в связи с неправомерным отнесением в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль расходов, понесенных организацией-застройщиком в ходе строительства объекта недвижимости, поскольку данные расходы на основании подпункта 14 пункта 1 статьи 251, пункта 17 статьи 270 НК РФ не учитываются при исчислении налога на прибыль, убытки от инвестиционной деятельности нельзя отнести к внереализационным расходам, так как пункт 2 статьи 265 НК РФ содержит закрытый перечень, в котором такие убытки не поименованы.

**Выводы суда:** Учитывая, что в рассматриваемом случае имело место превышение расходов, связанных со строительством, над суммами, поступившими от участников долевого строительства, то есть убыток - как отрицательный финансовый результат, возможность признания которого для целей налогообложения предусмотрена статьей 283 НК РФ, суд отклонил ссылку Инспекции на пункт 17 статьи 270 НК РФ, поскольку данная норма права регулирует отношения по передаче дольщиком, инвестором имущества застройщику, заказчику и, соответственно, не регулирует порядок признания понесенных застройщиком расходов, которые имели место в данном случае.

Спорные расходы связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, являются обоснованными, документально подтвержденными, то есть соответствуют критериям, установленным статьей 252 Налогового кодекса Российской Федерации

Ссылка Инспекции на условия инвестиционных договоров и учетную политику Общества, необоснованна, поскольку спорные расходы являются непредвиденными (незапланированными) затратами и не являются целевыми средствами участников долевого строительства.

**Решение суда:** Суды трех инстанций признали решение налогового органа не соответствующим законодательству о налогах и сборах.



**Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.07.2014 по делу N А27-13861/2013**

**Стороны:** ООО «Бергбау-Систем-Техник» и ИФНС по Центральному району города Новокузнецка Кемеровской области

**Суть спора:** Согласно условиям договора заказчик осуществлял возмещение расходов и издержек Общества, возникающих в процессе исполнения договоров комиссии. Налоговый орган посчитал, что Общество в нарушение подпункта 2 пункта 1 статьи 162 НК РФ не включило в налоговую базу денежные средства, полученные им от Заказчиков в качестве возмещения затрат.

**Выводы суда:** Суд установил, что Общество по данным договорам все получаемые платежи распределяло на две составные части: вознаграждение по договору, возмещение затрат по договору, вознаграждение Обществом отнесено к базе исчисления НДС, а полученное возмещение затрат в порядке статьи 156 НК РФ не отнесено к базе по НДС. Так как расходы Исполнителя имеют компенсационный характер, суммы возмещения не являются выручкой Исполнителя и не облагаются налогом НДС, так как возмещение затрат заказчиками не связано с расчетами за выполненные работы, то и не имеет место реализация товаров, работ (услуг) в части выплаченных сумм возмещения исполнителю, соответственно, отсутствует и передача имущественных прав.

Спорная сумма, полученная Исполнителем, не является экономической выгодой (доходом), так как сумма возмещения лишь покрывает произведенные Исполнителем затраты за другую сторону договора, то есть за заказчика, и не принесет исполнителю каких-либо иных доходов, кроме тех, которые он получит по договору возмездного оказания услуг. В данном случае не происходит передача права собственности на товары, результаты выполненных работ или оказанных услуг.

**Решение суда:** Решение первого и апелляционного суда оставлено без изменений, кассационная жалоба налогового органа - без удовлетворения.

**Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 04.07.2014 по делу N А27-12925/2013**

**Стороны:** ООО «Новокузнецкий домостроительный комбинат» и Межрайонной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам N 2 Кемеровской области

**Суть спора:** Общество заключило с ООО «Новокузнецкая домостроительная компания» договоры инвестирования строительства нежилого помещения. По условиям названных договоров Общество обязалось выполнить работы по строительству и после получения разрешения на ввод в эксплуатацию передать инвестору финансовый результат в виде построенного нежилого помещения (здания). Объект передается инве-

стору в готовом виде с выполнением строительно-монтажных и иных работ согласно паспорта отделки. Инвестор обязуется профинансировать строительство в оговоренной сумме.

Налогоплательщик не относил полученное от инвестора целевое финансирование и передачу ему финансового результата к операциям по реализации товаров (работ, услуг), не облагал налогом на добавленную стоимость и не принимал НДС, уплаченный поставщикам и подрядчикам, к вычету из бюджета в доле, соответствующей объему целевого финансирования.

Инспекция пришла к выводу о нарушении налогоплательщиком статей 39, 146 НК РФ в части неправомерного не включения в налоговую базу по НДС стоимости, переданного в адрес ООО «Новокузнецкая домостроительная компания» имущества (нежилые помещения)

**Выводы суда:** Установив, что фактические затраты налогоплательщиком осуществлены в пределах сумм инвестирования, полученных застройщиком (заявителем) от инвестора и направлены на создание объекта по инвестиционному договору, суд квалифицировал денежные средства как инвестиционные, указав, что целевое назначение инвестиционных средств в данном случае сохраняется (в том числе, и при частичном финансировании строительства объектов заявителем до заключения инвестиционных договоров), поскольку часть из них направляется на компенсацию затрат застройщика, а часть - непосредственно на строительство, применив положения подпункта 4 пункта 3 статьи 39 НК РФ.

Учитывая, что инвестор финансирует строительство и принимает финансовый результат в виде объекта строительства (нежилые помещения), созданные в результате строительства нежилые помещения в рамках договоров инвестирования переходят к инвестору, который и обладает правом в отношении данных объектов, суд поддерживает выводы судов нижестоящих инстанций о квалификации денежных средств как инвестиционных, сохраняющих целевое назначение, несмотря на то, что часть из них направлена Обществом на компенсацию затрат застройщика до заключения инвестиционных договоров.

При этом, суд исходил из того, что нормы НК РФ и Федерального закона «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации» не могут быть истолкованы как предоставляющие налоговые преимущества налогоплательщику по отношению к другим налогоплательщикам, осуществляющим аналогичную хозяйственную деятельность в зависимости от одного только наименования заключенного им договора.

В случае заключения инвестиционного договора, объектом налогообложения по НДС будет являться сумма превышения инвестиционных взносов, полученных застройщиком от второй стороны инвестицион-

ного договора над фактическими затратами по строительству объекта, сумма такого превышения (экономия или прибыль застройщика) не может расцениваться как направленная на реализацию инвестиционного проекта, а потому после исполнения инвестиционного договора (передачи объекта), утрачивает свое инвестиционное значение, не подпадает под действие подп. 4 пункта 3 статьи 39 НК РФ и становится объектом налогообложения по НДС в соответствии с пунктом 1 статьи 146 НК РФ как реализация работ (услуг) застройщика.

Судом также учтено, что при всех особенностях порядка налогообложения в обоих рассмотренных случаях сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, формируется с учетом разницы между суммой затрат при строительстве объекта и суммой полученной оплаты.

При этом не установлено превышения инвестиционных взносов, полученных застройщиком от второй стороны инвестиционного договора над фактическими затратами по строительству объекта.

**Решение суда:** Решение первого и апелляционного суда оставлено без изменений, кассационная жалоба налогового органа - без удовлетворения

#### **Постановление ФАС Московского округа от 01.08.2014 N Ф05-7848/2014 по делу N А40-98472/13**

**Стороны:** ООО «Газпром добыча Астрахань» и МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 2

**Суть спора:** Общество применило льготу по налогу на имущество в отношении основных средств - продуктопровод АГПЗ-Ильинка ДУ-400 (инв. N 40346), продуктопровод бензина и дизтоплива резервные нити (инв. N 40347), конденсатопровод АГПЗ-Лапас (инв. N 40362), здание помещения узла замера п. Ильинка (инв. N 40657). Налоговый орган пришел к выводу, что указанные основные средства не относятся к магистральным трубопроводам.

**Выводы суда:** Судом установлено, что продуктопровод АГПЗ-Ильинка ДУ-400 и конденсатопровод АГПЗ-Лапас расположены на территории Астраханского газоперерабатывающего завода Красноярский район и 2 очереди газоперерабатывающего завода и предназначены для транспорта газа и газового конденсата в пределах промысла. В частности конденсатопровод АГПЗ-Лапас предназначен для транспортировки газа от 2 очереди ГПЗ до точки врезки в нефтепровод Тенгиз-Новороссийский, находящийся севернее с. Лапас. Протяженность конденсатопровода 36 км.

Суд указал, что к магистральным газопроводам и конденсатопроводам относятся трубопроводы от места выхода с промысла подготовленной к дальнему транспорту товарной продукции с поименованным оборудованием, а также отводы от магистральных трубопроводов. Так как

общество является единственным предприятием, которое осуществляет добычу пластового газа на Астраханском месторождении с высоким содержанием сероводорода (более 25%), что обуславливает необходимость отделения пластового газа от серы и дальнейшее его разделение и переработку, которые производятся на Астраханском газоперерабатывающем заводе, поэтому доставка конденсата и нефтепродуктов до места их передачи по магистральный нефтепровод и наливную станцию осуществляется не непосредственно от места добычи (промысла), а от указанного завода.

Указанная специфика учтена в СТО ГАЗПРОМ РД 2.5-141-2005 от 18.03.2005, которым определены понятия не только магистрального, но и базового трубопровода.

Таким образом, при наличии признаков, установленных СТО ГАЗПРОМ РД 2.5-141-2005 и квалифицирующих базовые трубопроводы, как предназначенные для транспорта газа из районов его добычи в районы потребления или передачи в другие газопроводы, суд пришел к выводу о том, что спорные объекты не могут являться магистральными газопроводами.

**Решение суда:** Кассационная жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения.

#### **Постановление ФАС Московского округа от 15.07.2014 N Ф05-7043/2014 по делу N А40-135147/2013**

**Стороны:** ООО «Дрога Колинска» и ИФНС России N 9 по г. Москве

**Суть спора:** Обществом в проверяемом периоде производилось списание основных средств и товарно-материальных ценностей, выбывших по причинам не связанным с реализацией, в частности, вследствие выявления брака и недостачи при проведении инвентаризации, утраты при хищении и пожаре.

Налоговый орган установил, что сумма НДС принятая к вычету в соответствии со ст. 171, 172 НК РФ по товарам, приобретенным для перепродажи и выбывшим вследствие вышеуказанных причин, подлежала восстановлению в соответствующих периодах и уплате в бюджет.

Выводы суда:Судами обеих инстанций установлено, что условия выполнения принятия к вычету НДС выполнены в полном объеме. Как указал суд, пунктом 3 ст. 170 НК РФ установлены случаи, при которых суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету налогоплательщиком, подлежат восстановлению при расчетах с бюджетом.

Перечень оснований для восстановления НДС, приведенный в ст. 170 НК РФ, является закрытым. Согласно данному перечню, списание товарно-материальных ценностей и основных средств, утраченных в результате пожара и при выявлении брака, не является основанием для восстановления НДС.

Довод налогового органа о получении обществом страхового возмещения по договору страхования имущества, судом не был принят, поскольку получение страхового возмещения по договору страхования имущества в случае утраты товарно-материальных ценностей и основных средств не является основанием для восстановления НДС согласно ст. 170 НК РФ.

**Решение суда:** Решения первого и апелляционного суда оставлены без изменения, кассационная жалоба налогового органа без удовлетворения.

**Постановление ФАС Московского округа от 14.07.2014 N Ф05-6936/2014 по делу N А40-86741/13**

**Стороны:** ОАО «Газпром нефть» и Межрегиональная инспекция ФНС по крупнейшим налогоплательщикам N 1

**Суть спора:** Инспекция расценила затраты, понесенных обществом в связи с работами по разработке тем:

- «Концепции утилизации и повышения эффективности использования попутного нефтяного газа на месторождениях ОАО «Газпром нефть»
- «Выбор эффективных ингибиторов коррозии для защиты трубопроводных сетей ОАО «Газпром нефть» как затраты на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), которые должны учитываться в порядке, установленном ст. 262 НК РФ.

**Выводы суда:** Суд пришел к выводу, что разработка концепции развития газовой инфраструктуры в группе компаний Газпром-нефть имела цель увеличить уровень утилизации попутного нефтяного газа на месторождениях ОАО «Газпром нефть» в максимально короткие сроки. При этом были рассмотрены традиционные способы утилизации попутного нефтяного газа, используемые повсеместно на основании большого мирового и отечественного опыта применения таких способов, что следует из текста Отчета. Инновационные (новые) технологии в работе не рассматривались, так как возможность их применения требует детальной проработки, а затем отладки технологии, оценки эффективности, применимости, на что требуется продолжительный срок.

Кроме того не было предусмотрено создание новых ингибиторов и усовершенствование ингибиторов, применяемых обществом. Все осуществленные исполнителем работы заключались в тестировании технологических и физико-химических свойств ингибиторов и определении наиболее эффективных для защиты трубопроводных сетей общества, что подтверждается Техническим заданием и Протоколом тестирования свойств ингибиторов коррозии. Следовательно, конечным результатом, являлось получение результата оказанной услуги, носившей, по сути, консультационный характер по выбору наиболее эффективного ингиби-

тора для защиты трубопроводных сетей, а не создание какой-либо новой или усовершенствование производимой продукции (работ, услуг).

**Решение суда:** Решения первого и апелляционного суда оставлены без изменения, кассационная жалоба налогового органа без удовлетворения.

### **Постановление ФАС Поволжского округа от 31.07.2014 по делу N А72-5780/2013**

**Стороны:** ООО «Агрофирма Симбирск-миагро» и Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 4 по Ульяновской области

**Суть спора:** Так как Общество не могло использовать приобретенное имущество в производственных целях в связи с тем, что проезд на территорию, где расположена часть имущества, оказался невозможен (закрит железным ограждением другой организации), отсутствовали электроэнергия и водоснабжение, данное имущество не учитывалось в составе основных средств. Налоговый орган не согласился с позицией налогоплательщика и доначислил налог на имущество.

**Выводы суда:** Суд пояснил, что основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в которую включаются также затраты на приведение основных средств в состояние, пригодное для использования. Это правило подлежит применению вне зависимости от основания возникновения у организации права на соответствующий объект - как в случае его приобретения, так и при создании. Объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства, если одновременно выполняются следующие условия: объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев; организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

Данное условие не может толковаться как допускающее признание в качестве основных средств таких объектов, в отношении которых еще необходимо осуществление дополнительных капитальных вложений для доведения их до состояния готовности и возможности эксплуатации. К незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты. Регистрация права собственности на законченный капитальным строительством объект недвижимости сама по

себе не означает соответствие этого объекта названному условию и не может рассматриваться в качестве безусловного доказательства, свидетельствующего о доведении объекта до состояния готовности и возможности его эксплуатации. Частичное использование имущества в условиях невозможности нормального функционирования объекта является лишь подготовкой к последующей деятельности.

**Решение суда:** Решения первого и апелляционного суда оставлены без изменения, кассационная жалоба налогового органа без удовлетворения.

### **Постановление ФАС Поволжского округа от 31.07.2014 по делу N А72-5780/2013**

**Стороны:** ОАО «Клинцовский автокрановый завод» и Межрайонная инспекция ФНС России N 1 по Брянской области

**Суть спора:** На основании решения арбитражного суда инспекция произвела возврат ОАО «КАЗ» излишне уплаченного налога на прибыль, а также процентов за несвоевременный возврат налога на прибыль со дня, следующего за днем, в котором истек месячный срок на возврат налога, исчисляемый со дня завершения камеральной проверки. Общество, считая, что инспекция неправомерно определила период начисления процентов, общество обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

**Выводы суда:** В рассматриваемом деле установление факта излишней уплаты налога на прибыль должно быть осуществлено налоговым органом в ходе камеральной налоговой проверки, срок которой составляет три месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. В случае установления данного факта по итогам камеральной проверки, учитывая наличие заявления общества о возврате (зачете), налоговый орган обязан в течение срока, определенного пунктом 9 статьи 78 НК РФ, осуществить обязательный зачет излишне уплаченной суммы налога в счет погашения недоимки по иным налогам и сборам, а оставшуюся сумму возвратить налогоплательщику. Таким образом, срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога начинает исчисляться в данном случае не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки по соответствующему налоговому (отчетному) периоду либо с момента, когда такая проверка должна была быть завершена по правилам статьи 88 НК РФ.

**Решение суда:** Решения первого и апелляционного суда оставлены без изменения, кассационная жалоба налогового органа без удовлетворения.

**Постановление ФАС Поволжского округа от 23.07.2014 по делу N А06-6241/2013**

**Стороны:** МУП «Черноярское коммунальное хозяйство» и Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы N 5 по Астраханской области

**Суть спора:** В период 2009 - 2011 гг. между муниципальным образованием «Черноярский район» и МУП «Черноярское коммунальное хозяйство» заключались соглашения, которыми закреплялись обязательства муниципального образования о направлении МУП «Черноярское коммунальное хозяйство» субсидий на приобретение топлива и др.

МУП «Черноярское коммунальное хозяйство» заключало с поставщиками договора на поставку мазута, использовало полученный мазут в своей деятельности, а также производило отпуск топлива теплоснабжающим организациям Черноярского района только на основании разрядок, утвержденных постановлением Администрации МО «Черноярский район».

По мнению налогового органа, указанные субсидии Общество должно включить во внереализационные расходы.

**Выводы суда:** На основании подпункта 26 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа.

Судебные инстанции установили, что предприятие является муниципальным унитарным предприятием. Имущество предприятия находится в муниципальной собственности и закреплено за предприятием на праве хозяйственного ведения.

Субсидии на приобретение топлива для нужд самого заявителя были предоставлены ему на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения затрат в связи с выполнением работ, оказанием услуг, соответствуют статье 78 БК РФ, и субсидия подлежит освобождению от налогообложения при исчислении налога на прибыль в силу подпункта 26 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

**Решение суда:** суд первой инстанции поддержал позицию налогового органа, апелляционный суд признал недействительным решение налогового органа, решение апелляционного суда оставлено без изменения, кассационная жалоба налогового органа – без удовлетворения.



# РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

## О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации

### Статья 1.

Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, № 32, ст. 3340, 3341; 2001, № 1, ст. 18; № 23, ст. 2289; № 33, ст. 3413, 3421, 3429; 49, ст. 4564; № 53, ст. 5015; 2002, № 1, ст. 4) следующие изменения и дополнения:

1. Дополнить пункт 1 статьи 265 подпунктом 19.4 следующего содержания:

- «расходы налогоплательщика, связанные с возмещением взаимозависимым лицам, определенным в соответствии с положениями статьи 105.1 настоящего Кодекса, расходов общеуправленческого, административного, инновационного и иного аналогичного характера, понесенных взаимозависимыми лицами в пользу группы взаимозависимых лиц, включая налогоплательщика.  
Таковыми расходами могут являться, в том числе:
- расходы на управление взаимозависимыми лицами и общеадминистративные расходы, такие как расходы на содержание управленческого и административного персонала, вовлеченного в процессы формирования, внедрения и контроля в отношении единых политик и программ в области стратегического управления, управления производством, финансов, бухгалтерского учета, планирования и бюджетирования, кадров, управления денежными ресурсами, информационных технологий, маркетинга, рекламы, снабжения и сбыта взаимозависимых лиц;
- расходы в области информационных технологий, в том числе расходы на создание и приобретение программного обеспечения, создание и поддержку электронных баз данных;
- расходы на усовершенствование и создание новых отраслевых технологий;
- расходы на усовершенствование и создание новых продуктов, а также технологий по их продвижению на рынках сбыта;
- иные аналогичные расходы.

Налогоплательщик имеет право на налоговый вычет указанных расходов при наличии следующих условий:

- указанные расходы понесены взаимозависимым лицом или взаимозависимыми лицами в интересах и для осуществления деятельности одновременно нескольких взаимозависимых лиц, включая налогоплательщика;
- указанные расходы понесены и распределяются внутри группы взаимозависимых лиц на основании договора о распределении расходов. Указанный договор о распределении расходов должен устанавливать: перечень и характер расходов к распределению;
- временной период или порядок его определения, в котором были понесены расходы, подлежащие распределению;
- перечень взаимозависимых лиц – сторон договора, среди которых распределяются расходы;
- порядок (формулу) распределения расходов между взаимозависимыми лицами – сторонами договора.

Порядок (формула) определения суммы расходов, подлежащей возмещению налогоплательщиком, должен отвечать следующим критериям:

а) порядок распределения расходов, включая порядок (формулу) расчета доли каждого лица в общей сумме распределяемых расходов, должен быть единым в отношении всех взаимозависимых лиц, среди которых распределяются указанные расходы.

б) одновременно, отдельные компоненты формулы расчета доли каждого лица в общей сумме распределяемых расходов могут изменяться в целях учета особенностей деятельности отдельных взаимозависимых лиц и их вклада в совместную деятельность взаимозависимых лиц.

Сумма расходов, подлежащих возмещению налогоплательщиком, учитываются на основании отчета взаимозависимого лица, форма которого утверждается Министерством финансов Российской Федерации

Общая сумма расходов, подлежащих распределению среди взаимозависимых лиц согласно договору о распределении расходов, должна быть подтверждена независимым аудитором, действующим в соответствии с законодательством государства, налоговым резидентом которого является налогоплательщик.

Независимый аудитор также должен подтвердить следующее:

- сумма расходов к возмещению, исчисленная налогоплательщику, или доля налогоплательщика в общей сумме возмещаемых расходов рассчитана в соответствии с правилами (формулой) распределения расходов, установленными договором о распределении расходов.
- порядок (формула) в соответствии с которым были исчислены суммы расходов к возмещению для налогоплательщика, применялся для расчета суммы расходов к возмещению для других взаимозависимых лиц, являющихся сторонами договора о распределении расходов.

Применение положений, предусмотренных абзацем 1 подпункта 19.4 настоящей статьи, не применяются, если:

1) возмещаемые расходы понесены взаимозависимым лицом местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации.

2) сумма возмещаемых расходов превышает 20 процентов от выручки от реализации российской организации, определяемой в соответствии с положениями статьи 249 настоящего Кодекса».

2. Дополнить статью 307 пунктом 7.1 следующего содержания:

«В состав расходов постоянного представительства могут включаться прямые и косвенные расходы, понесенные головным офисом иностранного юридического лица на осуществление деятельности постоянного представительства в Российской Федерации, такие как расходы на заработную плату иностранных сотрудников, работающих в постоянном представительстве, командировочные расходы, расходы на подготовку российских сотрудников отделения, а также другие прямые и косвенные расходы.

Расходы, понесенные головным офисом иностранной организации в связи с деятельностью, осуществляемой через постоянное представительство в Российской Федерации, включаются в состав расходов постоянного представительства исходя из экономически обоснованных показателей, определенных в соответствии с деятельностью иностранной организации на основании отчета, форма которого утверждается Министерством финансов Российской Федерации. Указанные расходы также должны быть подтверждены документами, соответствующими обычаям делового оборота в государстве, налоговым резидентом которого является иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации.

В случае, если расходы понесены иностранной организацией в пользу своих подразделений, расположенных в разных государствах, то порядок распределения таких прямых и косвенных расходов, передаваемых постоянно представителю в Российской Федерации, должен являться единым в отношении всех подразделений иностранной организации.

Обоснованность критериев и порядка распределения суммы таких расходов, а также их денежной оценки и порядок определения, должны быть подтверждены независимым аудитором, действующим в соответ-

ствии с законодательством государства, в котором налогоплательщик является налоговым резидентом.

Применение положений, предусмотренных абзацем 1 подпункта 7.1 настоящей статьи не применяются, если:

1) возмещаемые расходы понесены иностранной организацией местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утвержденный Министерством финансов Российской Федерации.

2) сумма возмещаемых расходов превышает 20 процентов от выручки от реализации представительства иностранной организации в Российской Федерации, определяемой в соответствии с положениями статьи 249 настоящего Кодекса.».

3. Дополнить пункт 7 статьи 272 подпунктом 11 и 12 следующего содержания:

«11) дата утверждения отчета – по расходам, связанным с возмещением взаимозависимым лицам расходов общеуправленческого, административного, инновационного и иного аналогичного характера, понесенных взаимозависимыми лицами в пользу группы взаимозависимых лиц, включая налогоплательщика.

12) дата утверждения отчета – по расходам, понесенным иностранным юридическим лицом на осуществление деятельности постоянного представительства в Российской Федерации.».

## **Статья 2.**

Настоящий Федеральный закон вступает в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования настоящего Федерального закона и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на прибыль организаций.

Президент  
Российской Федерации

# ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

## к проекту федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

Законопроектом предусматривается возможность включения в состав расходов налогоплательщика, уменьшаемых налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, расходов, связанных с возмещением взаимозависимым лицам, определенным в соответствии с положениями статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ), расходов общеуправленческого, административного, инновационного и иного аналогичного характера, понесенных взаимозависимыми лицами в пользу группы взаимозависимых лиц, включая налогоплательщика, на основании договора о распределении расходов.

Перераспределение расходов в рамках групп компаний на основании соглашения о распределении затрат является распространённой международной практикой.

Необходимость распределения затрат обуславливается тем, что многие группы компаний характеризуются общей инфраструктурой, централизованным административным управлением, при этом головная или управляющая компания холдинга несет затраты в целях развития и функционирования всех юридических лиц группы для повышения эффективности их деятельности и доходности операций.

Ввиду отсутствия подобного механизма в российском налоговом законодательстве российские компании, являющиеся частью группы, сталкиваются с трудностями при обосновании вычета для целей налога на прибыль расходов головных/управляющих компаний групп, понесенных в интересах всех или большинства юридических лиц группы, что характерно как для внутрироссийских распределений так и трансграничных ситуаций, где российский налогоплательщик является адресатом передачи расходов. Вместе с тем, судебная практика в целом ряде случаев идет по пути признания экономической обоснованности подобных расходов и их вычета для целей налога на прибыль.

Также, законопроектом вносятся изменения в порядок налогообложения представительств иностранных организаций, в части возможности включения в состав расходов постоянного представительства расходов, понесенных иностранным юридическим лицом на осуществление деятельности постоянного представительства в Российской Федерации.

В соответствии со статьей 7 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения к постоянному представительству от-

носится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было обособленным и отдельным предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, и действовало совершенно самостоятельно от предприятия, постоянным представительством которого оно является.

При этом согласно большинству договоров между Российской Федерацией и зарубежными юрисдикциями об избежании двойного налогообложения допускается вычет расходов, понесенных для целей этого постоянного представительства. При этом допускается обоснованное распределение документально подтвержденных расходов между лицом с постоянным местом пребывания в одном Договариваемом Государстве и его постоянным представительством в другом Договариваемом Государстве.

Такие распределяемые расходы включают управленческие и общеадминистративные расходы, расходы на исследование и развитие, процент и плату за управление, консультации или техническое содействие, понесенные как в Государстве, в котором расположено постоянное представительство, так и в любом другом месте.

Таким образом, в отсутствие в действующей редакции НК РФ четко прописанных принципов определения суммы налогооблагаемой прибыли, относящейся к постоянному представительству, в частности в отношении расходов, передаваемых головным офисом постоянному представительству, вносятся соответствующие изменения в положения главы 25 НК РФ.

Указанные меры будут способствовать стимулированию реализации инвестиционных проектов, а также созданию благоприятных налоговых условий в целях осуществления инвестиционной деятельности.

Кроме того, принятие законопроекта позволит обеспечить:

- возможное увеличение налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации за счет роста подразделений крупных иностранных компаний в Российской Федерации, а также за счет применения на основе принципа взаимности механизма налогообложения распределяемых затрат для иностранных дочерних компаний российских холдингов.
- достижение поставленной в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» цели по введению механизма признания расходов, распределяемых в мультинациональных холдингах;
- дальнейшее сближение российской налоговой системы с правилами, разработанными Организацией Экономического Сотрудничества и Развития.

# ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

## О внесении изменений в главу 8 части первой Налогового кодекса Российской Федерации

### Статья 1

внести в главу 8 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, N 31, ст. 3824; 1999, N 28, ст. 3487; 2001, N 53, ст. 5016, 5026; 2002, N 1, ст. 2; 2003, N 22, ст. 2066; N 23, ст. 2174; N 27, ст. 2700; N 52, ст. 5037; 2004, N 27, ст. 2711; N 31, ст. 3231; N 45, ст. 4377; 2005, N 45, ст. 4585; 2006, N 6, ст. 636; N 31, ст. 3436; 2007, N 1, ст. 28, 31; 2008, N 26, ст. 3022; N 30, ст. 3616; N 48, ст. 5519; 2009, N 29, ст. 3632; N 30, ст. 3739; N 48, ст. 5711, 5733; N 51, ст. 6155; 2010, N 1, ст. 4; N 31, ст. 4198; N 32, ст. 4298; N 40, ст. 4969; N 45, ст. 5752; N 48, ст. 6247; N 49, ст. 6420; 2011, N 1, ст. 16; N 27, ст. 3873; N 30, ст. 4575, 4593; N 47, ст. 6611; N 49, ст. 7014, 7070; 2012, N 14, ст. 1545; N 27, ст. 3588; N 31, ст. 4333; 2013, N 9, ст. 872; N 19, ст. 2321, 2331; N 23, ст. 2866) следующие изменения:

1. дополнить главой 8.1 следующего содержания:

### «Глава 8.1. НАЛОГОВОЕ ПРЕДПИСАНИЕ.

#### Статья 1. Общие положения о налоговом предписании для целей налогообложения

1. Российская организация - налогоплательщик, отнесенный в соответствии со статьей 83 настоящего Кодекса к категории крупнейших налогоплательщиков (далее в настоящей главе - налогоплательщик), у которого на дату подачи заявления отсутствует недоимка по налогам и сборам, вправе обратиться в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, с заявлением о предоставлении предписания о порядке применения законодательства о налогах и сборах к сделке (группе однородных сделок) (далее также – налоговое предписание) при соблюдении требований, указанных в п. 3-4 настоящей статьи.

2. Налоговое предписание представляет собой письменное разъяснение федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, адресованное обратившемуся налогоплательщику, о порядке исчисления и уплаты феде-

ральных налогов и сборов по конкретной сделке (группе однородных сделок) за исключением сделок, подлежащих налоговому контролю в соответствии с разделом V.1 настоящего Кодекса.

3. Налоговое предписание выдается в отношении сделок (групп однородных сделок), удовлетворяющих следующим условиям:

стоимость предмета сделки (группы сделок) не менее 10 млн руб.;

наличие противоречивой правоприменительной практики в отношении порядка налогообложения сделок (групп сделок).

4. Предписание не выдается по сделкам (группам однородных сделок), в отношении которых инициированы следующие мероприятия:

судебное обжалование актов налоговых органов, действия или бездействия их должностных лиц в связи с проведением налогового контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах по указанной сделке;

проведение налогового контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах по указанной сделке.

## **Статья 2. Порядок получения налогового предписания**

1. К заявлению налогоплательщика о получении налогового предписания, представленному налогоплательщиком в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, прилагаются:

1) проект предписания с указанием оснований подачи заявления на получение предписания, а также сведений и основных характеристик сделки (групп сделок), позволяющих идентифицировать сделку, в отношении которых запрашивается предписание;

2) документы о деятельности налогоплательщика, связанной со сделкой (группой сделок), в отношении которой налогоплательщик запрашивает предписание;

3) копии учредительных документов налогоплательщика;

4) копия свидетельства о государственной регистрации налогоплательщика;

5) копия свидетельства о постановке на учет налогоплательщика в налоговом органе по месту его нахождения на территории Российской Федерации;

6) бухгалтерская (финансовая) и налоговая отчетность налогоплательщика за последний отчетный период;

7) документ, подтверждающий уплату заявителем государственной пошлины за рассмотрение налоговым органом, заявления о получении налогового предписания;



8) документы, подтверждающие факты и обстоятельства, изложенные в предписании;

9) иные документы, содержащие информацию, имеющую значение при рассмотрении запроса о получении налогового предписания.

2. Документы, перечисленные в пункте 1 настоящей статьи, представляются в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в произвольной форме, если иная форма не установлена законодательством Российской Федерации.

3. Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе запрашивать у налогоплательщика другие, не предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи документы, необходимые для целей выдачи налогового предписания.

4. Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, рассматривает представленные налогоплательщиком в соответствии с пунктами 1 - 3 настоящей статьи заявление и другие документы в срок не более трех месяцев со дня их получения. Указанный срок может быть продлен до шести месяцев.

Основания и порядок продления срока рассмотрения представленных налогоплательщиком документов устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

5. По результатам рассмотрения документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с пунктами 1 - 3 настоящей статьи, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, принимается одно из следующих решений:

1) о выдаче налогового предписания;

2) об отказе в выдаче налогового предписания.

В решении об отказе в выдаче налогового предписания излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа.

6. Соответствующее решение о выдаче налогового предписания (об отказе в выдаче предписания) направляется налогоплательщику (уполномоченному представителю налогоплательщика) в течение пяти дней с даты принятия такого решения.

7. Основаниями для принятия решения об отказе в выдаче предписания, в частности, являются:

1) непредставление или представление не в полном объеме документов, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи;

- 2) неуплата или неполная уплата государственной пошлины;
- 3) несоблюдение налогоплательщиком условий и требований, указанных в статье 1 настоящего Кодекса.

8. Копия налогового предписания, адресованного налогоплательщику, направляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в течение трех дней со дня выдачи налогового предписания в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в качестве крупнейшего налогоплательщика.

9. Заявление налогоплательщика о получении налогового предписания, представленное налогоплательщиком в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, может быть отозвано указанным налогоплательщиком в течение двух месяцев с даты обращения налогоплательщика за налоговым предписанием. При этом уплаченная сумма государственной пошлины, предусмотренной подпунктом 7 пункта 1 настоящей статьи, не возвращается.

10. Положения, установленные настоящей статьей, распространяются также на плательщиков сборов и налоговых агентов.

### **Статья 3. Проверка исполнения налогового предписания**

1. Проверка исполнения налогоплательщиком налогового предписания осуществляется уполномоченным налоговым органом по контролю за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах в соответствии с порядком, предусмотренным главой 14 настоящего Кодекса.

2. В случае, если налогоплательщиком был соблюден порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в соответствии с налоговым предписанием (в том числе при установлении этого обстоятельства по итогам проверки, указанной в пункте 1 настоящей статьи), уполномоченный налоговый орган по контролю за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах не вправе принимать решение о доначислении налогов, пеней и штрафов по сделкам, в отношении которых было выдано налоговое предписание.

#### **Статья 4. Порядок обжалования и аннулирования налогового предписания**

1. Решение федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, об отказе в выдаче налогового предписания может быть обжаловано налогоплательщиком в арбитражный суд в порядке, установленном арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации.

2. Налоговое предписание подлежит аннулированию с даты выдачи, в случае изменения условий сделки (групп сделок), влияющих на порядок исчисления и уплаты налогов.

3. Уплата суммы налога, пеней и штрафа осуществляется только в случае, если прекращение налогового предписания вследствие неисполнения (нарушения) его условий повлекло занижение суммы соответствующего налога.».

#### **Статья 2**

Настоящий Федеральный закон вступает в силу со дня его официального опубликования.

Президент  
Российской Федерации

## **ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ПРОЕКТУ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА «О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В ГЛАВУ 8 ЧАСТИ ПЕРВОЙ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Основной целью законопроекта является создание нового института предварительного регулирования налогообложения, направленного на совершенствование системы налогообложения Российской Федерации путем урегулирования в рамках налоговых предписаний спорных вопросов порядка исчисления и уплаты налогов, сокращения объемов выездных и камеральных налоговых проверок и, как следствие, снижение количества судебных процессов по налоговым спорам, а также создание действенного механизма дополнительного контроля за деятельностью налогоплательщиков.

Основным элементом данного института является право налогоплательщика на получение налогового предписания, представляющее собой письменное разъяснение федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о порядке исчисления и уплаты федеральных налогов и сборов по конкретной сделке (группе однородных сделок), налогообложение результатов которой является неоднозначным.

Институт соглашений о ценообразовании широко используется в международной практике и позволяет лицам до подачи налоговой декларации получить от налоговых органов предписание, в котором фиксируются порядок налогообложения сделки (группы однородных сделок), в отношении которой выдается предписание. Выполнение условий соответствующего предписания не должно повлечь последующего доначисления налоговыми органами налогов, за исключением ранее зафиксированных в предписании.

Учитывая международную практику выдачи подобных предписаний, предлагается установить государственную пошлину за рассмотрение заявления налогоплательщика о получении налогового предписания.

**РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ****ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН****О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ  
В ЧАСТЬ ВТОРУЮ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ****Статья 1**

Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, № 32, ст. 3340, 3341; 2001, № 1, ст. 18; № 23, ст. 2289; № 33, ст. 3413; № 53, ст. 5015, 5023; 2002, № 22, ст. 2026; № 30, ст. 3021, 3027; 2003, № 1, ст. 2, 10; № 19, ст. 1749; № 21, ст. 1958; № 22, ст. 2066; № 28, ст. 2879, 2886; № 46, ст. 4443; 2004, № 27, ст. 2711, 2715; № 34, ст. 3517, 3518, 3524; № 45, ст. 4377; 2005, № 1, ст. 29, 30, 38; № 27, ст. 2707, 2710, 2717; № 30, ст. 3104, 3117, 3128, 3130; № 50, ст. 5246; № 52, ст. 5581; 2006, № 1, ст. 12; № 10, ст. 1065; № 12, ст. 1233; № 27, ст. 2881; № 31, ст. 3436, 3443, 3452; № 43, ст. 4412; № 45, ст. 4628; № 47, ст. 4819; № 50, ст. 5279, 5286; 2007, № 1, ст. 7, 20; № 13, ст. 1465; № 23, ст. 2691; № 31, ст. 3991, 4013; № 45, ст. 5416, 5417, 5432; № 46, ст. 5553, 5554; № 49, ст. 6045, 6071; № 50, ст. 6237; 2008, № 18, ст. 1942; № 30, ст. 3611, 3614, 3616; № 48, ст. 5504, 5519; № 49, ст. 5723, 5749; № 52, ст. 6218, 6219, 6227, 6236, 6237; 2009, № 1, ст. 19, 22; № 18, ст. 2147; № 23, ст. 2772, 2775; № 26, ст. 3123; № 29, ст. 3582, 3598, 3625, 3639, 3642; № 30, ст. 3735, 3739; № 39, ст. 4534; № 45, ст. 5271; № 48, ст. 5725, 5726, 5731, 5733, 5737; № 51, ст. 6155; № 52, ст. 6444, 6450, 6455; 2010, № 15, ст. 1737, 1746; № 17, ст. 2145; № 19, ст. 2291; № 25, ст. 3070; № 28, ст. 3553; № 31, ст. 4176, 4198; № 32, ст. 4298; № 40, ст. 4969; № 45, ст. 5756; № 46, ст. 5918; № 47, ст. 6034; № 48, ст. 6247, 6250; № 49, ст. 6409; 2011, № 1, ст. 7; № 11, ст. 1492; № 17, ст. 2318; № 26, ст. 3652; № 27, ст. 3881; № 29, ст. 4291; № 30, ст. 4566, 4575, 4583, 4587, 4593; № 45, ст. 6335; № 47, ст. 6608; № 48, ст. 6729, 6731; № 49, ст. 7014, 7016, 7037, 7061, 7063; № 50, ст. 7347, 7359; 2012, № 10, ст. 1164; № 18, ст. 2128; № 19, ст. 2281; № 24, ст. 3066; № 25, ст. 3268; № 26, ст. 3447; № 29, ст. 3980; № 31, ст. 4319, 4322, 4334; № 41, ст. 5526, 5527; № 49, ст. 6750, 6751; № 50, ст. 6958, 6968; № 53, ст. 7578, 7596, 7604, 7607, 7619; 2013, № 9, ст. 874; № 14, ст. 1647; № 23, ст. 2866, 2888, 2889; № 27, ст. 3444; № 30, ст. 4031, 4048, 4049, 4081, 4084; № 40, ст. 5038; № 44, ст. 5645; 2014, № № 8, ст. 737; 14, ст. 1544) следующие изменения:

1) Пункт 19 статьи 217 дополнить абзацем четвертым следующего содержания:

«в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;»

2) пункт 1 статьи 257 изложить в следующей редакции:

«1. Под основными средствами в целях настоящей главы понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 настоящего Кодекса), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с настоящим Кодексом.

Первоначальная стоимость основного средства, полученного налогоплательщиком при распределении имущества ликвидируемой организации между ее акционерами (участниками, пайщиками), определяется исходя из стоимости такого имущества, определенной в порядке, установленном пунктом 2 статьи 277 настоящего Кодекса, а также с учетом расходов на доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования получателем, за исключением налога на добавленную стоимость, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом.

Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу настоящей главы, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок до даты вступления настоящей главы в силу.

При определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств в целях настоящей главы учитывается переоценка основных средств, осуществленная по решению налогоплательщика по

состоянию на 1 января 2002 года и отраженная в бухгалтерском учете налогоплательщика после 1 января 2002 года. Указанная переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30 процентов от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 года (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 года, произведенной по решению налогоплательщика и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 году). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 года, отраженной налогоплательщиком в 2002 году, не признается доходом (расходом) налогоплательщика в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации.

При проведении налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах после вступления в силу настоящей главы переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения в соответствии с настоящей главой.

Остаточная стоимость основных средств, введенных до вступления в силу настоящей главы, определяется как разница между восстановительной стоимостью таких основных средств и суммой амортизации, определенных в порядке, установленном абзацем пятым настоящего пункта.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию после вступления в силу настоящей главы, определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

При использовании налогоплательщиком объектов основных средств собственного производства первоначальная стоимость таких объектов определяется как стоимость готовой продукции, исчисленная в соответствии с пунктом 2 статьи 319 настоящего Кодекса, увеличенная на сумму соответствующих акцизов для основных средств, являющихся подакцизными товарами.

Первоначальная стоимость имущества, полученного в качестве объекта концессионного соглашения, определяется как рыночная стоимость такого имущества, определенная на момент его получения и увеличенная на сумму расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение и доведение такого имущества до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с настоящим Кодексом.

Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, если иное не установлено настоящей главой, определяется по формуле:

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k)^n,$$

где  $S_n$  - остаточная стоимость указанных объектов по истечении  $n$  месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

$S$  - первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;  $n$  - число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 настоящего Кодекса;

$k$  - норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

При определении остаточной стоимости основных средств, в отношении которых были применены положения абзаца второго пункта 9 статьи 258 настоящего Кодекса, вместо показателя первоначальной стоимости используется показатель стоимости, по которой такие объекты включены в соответствующие амортизационные группы (подгруппы).»

3) первое предложение пункта 7 статьи 258 изложить в следующей редакции:

“Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении (в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал, или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, или при распределении имущества ликвидируемой организации между ее акционерами (участниками, пайщиками)), в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками”;

4) в пункте 1 статьи 268:

а) подпункт 2 дополнить абзацем вторым следующего содержания:

«Если такое имущество было получено налогоплательщиком при распределении имущества организации при ее ликвидации, ценой приобретения имущества для целей настоящей статьи признается его стоимость, определенная на дату получения такого имущества налогоплательщиком-акционером (участником, пайщиком) ликвидируемой организации в порядке, установленном пунктом 2 статьи 277 настоящего Кодекса.»;



б) подпункт 2.1 дополнить абзацем четвертым следующего содержания:  
«При реализации имущественных прав (долей, паев), полученных налогоплательщиком при ликвидации организации и распределении ее имущества между акционерами (участниками, пайщиками), ценой приобретения таких имущественных прав (долей, паев) признается их стоимость, определенная на дату получения налогоплательщиком (участником, пайщиком) имущественных прав (долей, паев) в порядке, установленном пунктом 2 статьи 277 настоящего Кодекса.»;

5) в статье 277:

а) наименование статьи изложить в следующей редакции:

«277. Особенности определения налоговой базы при передаче (получении) имущества (имущественных прав) в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда), реорганизации и ликвидации организации.»;

б) пункт 2 дополнить абзацем вторым следующего содержания:

«При этом имущество (имущественные права), полученные акционерами (участниками, пайщиками) при распределении имущества ликвидируемой организации, в целях настоящей главы принимаются к налоговому учету по стоимости (первоначальной стоимости), равной рыночной цене (стоимости) полученного имущества (имущественных прав), определенной на дату получения имущества (имущественных прав) налогоплательщиком (участником, пайщиком) в соответствии с требованиями абзаца первого настоящего пункта.»;

7) абзац пятый пункта 2 статьи 280 дополнить предложением следующего содержания:

«При реализации ценных бумаг, полученных налогоплательщиком при распределении имущества ликвидируемой организации между ее акционерами (участниками, пайщиками), ценой приобретения таких ценных бумаг для целей настоящей главы признается их стоимость, определенная на дату получения ценных бумаг налогоплательщиком-акционером (участником, пайщиком) ликвидируемой организации в порядке, установленном пунктом 2 статьи 277 настоящего Кодекса.»

## **Статья 2**

1. Настоящий Федеральный закон вступает в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующим налогам.

2. Действие пункта 1 статьи 257, пункта 7 статьи 258, пункта 1 статьи 268, пункта 2 статьи 277, пункта 2 статьи 280 Кодекса в редакции настоящего Федерального закона распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2010 года.

Президент  
Российской Федерации

## **ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ПРОЕКТУ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА «О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В ЧАСТЬ ВТОРУЮ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Представленный проект федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» направлен на устранение имеющихся пробелов в правовом регулировании, а также на уточнение отдельных норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту – Кодекс).

1.С момента вступления в силу главы 25 Кодекса и вплоть до настоящего времени в Кодексе отсутствуют нормы, которые регулировали бы порядок определения стоимости (первоначальной стоимости, цены приобретения), по которой имущество (имущественные права), полученные налогоплательщиком-акционером (участником, пайщиком) ликвидируемой организации, должно быть принято к налоговому учету.

Это, в свою очередь, создает неопределенность в практических ситуациях, имеющих место в деятельности налогоплательщиков-получателей имущества, в частности:

- от какой первоначальной стоимости (в каком размере), должна начисляться амортизация, если при распределении имущества ликвидируемого общества получены основные средства;
- какая величина может быть учтена в качестве стоимости (остаточной стоимости, цены приобретения) при определении налогового результата от последующей реализации или иного выбытия такого имущества (передаче имущественных прав);
- какая налоговая стоимость (цена приобретения) такого имущества (имущественных прав) может быть «унаследована» правопреемником налогоплательщика-получателя имущества (имущественных прав) в случае его реорганизации;
- по какой стоимости такое имущество должно быть учтено в случае его передачи в качестве вклада в уставный (складочный) капитал вновь создаваемого юридического лица, а также во многих других случаях.

С учетом принципа экономической обоснованности налогов, предусмотренного пунктом 3 статьи 3 Кодекса, стоимость получаемого имущества (имущественных прав) ликвидируемого общества должна определяться у получателя исходя из стоимости оплаченной участником доли в капитале общества (товарищества), а также с учетом отраженного в налоговом учете по дате получения имущества (имущественных прав)

дохода в виде превышения рыночной стоимости имущества над стоимостью такой доли .

В связи с этим, а также принимая во внимание уже установленный в п. 2 ст. 277 Кодекса порядок оценки стоимости распределяемого ликвидируемым обществом имущества (имущественных прав), предлагается установить, что налогоплательщик вправе принять получаемое имущество (имущественные права) к налоговому учету по стоимости (первоначальной стоимости), равной рыночной цене (рыночной стоимости) получаемого имущества (имущественных прав), рассчитанной на дату его получения.

Предлагается распространить действие предлагаемых поправок на период с 1 января 2010 года с целью недопущения возникновения споров в отношении периодов, в течение которых существовал пробел в законодательстве и которые в настоящее время доступны для налогового контроля.

2. Главу 23 Кодекса предлагается дополнить нормой, аналогичной норме, содержащейся в главе 25 Кодекса и регулирующей вопрос налогообложения участников хозяйственного общества или товарищества (его правопреемников и наследников) при выходе (выбытии) из общества (товарищества) либо при ликвидации общества (товарищества) и распределении имущества между участниками.

Предлагается установить, что доход физического лица в пределах его вклада (взноса) в капитал (фонд) общества (товарищества) не облагается налогом на доходы физических лиц. В этом случае облагаться будет только сумма превышения над первоначальным вкладом (взносом), что более соответствует категории «дохода» как экономической выгоды (ст. 41 Кодекса). Кроме того, в этом случае будет унифицирован подход к налогообложению для юридических и физических лиц, выходящих (выбывающих) из общества (товарищества) либо получающих имущество при ликвидации.

# ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

## О внесении изменений в статью 149 главы 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации

### Статья 1

Внести в статью 149 главы 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, № 32, ст. 3340; 2001, № 1, ст. 18; № 33, ст. 3413; № 53, ст. 5015; 2002, № 22, ст. 2026; № 30, ст. 3027; 2003, № 1, ст. 10; № 28, ст. 2886; 2004, № 27, ст. 2711; № 34, ст. 3517, 3524; № 45, ст. 4377; 2005, № 30, ст. 3128, 3129, 3130; № 52, ст. 5581; 2006, № 10, ст. 1065; № 31, ст. 3436; № 45, ст. 4627; 2007, № 1, ст. 39; № 23, ст. 2691; № 45, ст. 5432; № 49, ст. 6071; 2008, № 30, ст. 3614; № 48, ст. 5519; № 49, ст. 5749; 2009, № 48, ст. 5731; 2010, № 15, ст. 1737, 1746; № 19, ст. 2291; № 31, ст. 4186; № 48, ст. 6247, 6250; 2011, № 1, ст. 7; № 30, ст. 4575, 4587, 4593; № 45, ст. 6335; № 48, ст. 6729, 6731; № 49, ст. 7014, 7015, 7016; 2012, № 26, ст. 3447; № 41, ст. 5526; № 49, ст. 6751; № 53, ст. 7619; 2013, № 23, ст. 2866, 2889) следующие изменения:

1. в подпункте 3 пункта 3 слова «выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме» исключить;

2. пункт 3 дополнить подпунктом 35 следующего содержания:

«35) выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме».

### Статья 2

Настоящий Федеральный закон вступает в силу со дня его официального опубликования.

Президент  
Российской Федерации

## ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ПРОЕКТУ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА

### «О внесении изменений в статью 149 главы 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

С 2012 года вступили в силу новые правила трансфертного ценообразования (Федеральный закон РФ от 18.07.2011г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»), требующие, чтобы для целей налогообложения уровень цен по внутригрупповым операциям соответствовал рыночному уровню цен.

В целях привлечения финансирования от внешних источников на более выгодных условиях до вступления в силу закона № 227-ФЗ холдинговые компании практиковали безвозмездную выдачу поручительств в пользу компаний группы. В соответствии с п.1 ст. 105.3 НК РФ, выдача безвозмездных поручительств в пользу компаний группы может являться примером установления коммерческих и финансовых условий, отличных от тех, которые имели бы место в сопоставимых сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми, в связи с чем, выдача поручительств между взаимозависимыми лицами должна осуществляться на возмездной основе в целях налогообложения прибыли.

Согласно нормам ст. 329, 361 ГК РФ поручительство является одним из способов обеспечения обязательств, возникающий на основании договора поручительства, заключаемым между поручителем и кредитором.

Для заключения договора поручительства ГК РФ не предусматривает наличие соглашения между поручителем и должником. Более того, для заключения договора между поручителем и кредитором закон не требует наличие согласия на заключение договора поручительства или уведомления должника о выданном поручительстве (п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.07.2012 № 42). Из содержания п. 3 ст. 465 ГК РФ следует, что между поручителем и должником может быть заключено соглашение о выдаче поручительства. Однако из указанных норм не следует, что сделка по выдаче поручительства является услугой, которая оказывается поручителю должнику, а также, что такая сделка предполагается возмездной.

Вместе с тем, в случае заключения между должником и поручителем соглашения о выдаче поручительства за вознаграждение, такое соглашение будет являться возмездным (п. 1 ст. 423 ГК РФ), а выдача поручи-

тельства может быть квалифицирована, как возмездное оказание услуг (ст. 779 ГК РФ). Указанный вывод подтверждается также судебной практикой (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.01.2013 по делу № А46-9256/2012). Правомерность заключения соглашений о выдаче поручительства, в том числе о выплате вознаграждения за данное поручительство, подтверждается положениями ст. 421 ГК РФ о возможности заключения сторонами договора, который не предусматривается законом и иными правовыми актами.

Таким образом, исходя из норм ГК РФ, сделка по выдаче поручительства в отсутствие соглашения между должником и поручителем, предусматривающего выдачу поручительства за плату, не может быть признана услугой.

Налоговым законодательством (ст. 38 НК РФ) к услугам, как объекту налогообложения, относят деятельность, результаты которой не имеют материального выражения и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

В ст. 146 НК РФ выдача поручительства прямо не указана, как объект налогообложения. Вместе с тем, в число операций, освобождаемых от налогообложения НДС подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ, входит осуществление банком банковских операций, в том числе выдачи поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме. Следует отметить, что в соответствии со ст. 5 Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» выдача поручительств за третьих лиц не является банковской операцией, а сделкой, которая может осуществляться банком помимо банковских операций.

Исходя из содержания указанной нормы НК РФ, Минфином РФ в письме от 12.03.2007 № 03-07-07/07 даны разъяснения, что операции по выдаче поручительств за третьих лиц, оказываемые организациями, не являющимися банками, облагаются НДС в общеустановленном порядке.

Однако, ряд судов полагают, что выдача поручительства, в том числе и за вознаграждение, выплачиваемое должником поручителю, не является объектом налогообложения (Постановление ФАС Поволжского округа от 23.09.2010 по делу № А12-1810/2010, Постановление ФАС Уральского округа от 29.06.2010 N Ф09-3980/10-С3 по делу № А47-10083/2009, Постановление ФАС Московского округа от 23.03.2012 по делу № А40-65585/11-129-280).

Ряд судов полагает правомерность уплаты НДС по соглашениям о выдаче поручительства. При этом большинство судебных актов, рассматривающих данный вопрос, приняты по спорам, связанным с возмещением НДС по соглашениям о выдаче поручительства.

В частности, при рассмотрении довода налогового органа о том, что выдача поручительства не является объектом налогообложения (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10.12.2012 по делу № А32-20234/2011, Постановление ФАС Центрального округа от 16.03.2012 по делу N А08-3814/2011), суды указывают, что исходя из принципа свободы договора (ст. 421 ГК РФ) и предполагаемой возмездности договора (п. 3 ст. 423 ГК РФ), отношения между поручителем и должником полностью соответствуют определению услуги, содержащееся в п. 5 ст. 38 НК РФ.

В более поздних судебных актах суды признают правомерность предъявления налогоплательщиком НДС к вычету по соглашениям о выдаче поручительств в том случае, если денежные средства, обеспечиваемые поручительством, направлялись налогоплательщиком на приобретение товаров (работ, услуг), облагаемых НДС (Постановление ФАС Центрального округа от 16.03.2012 по делу N А08-3814/2011, Постановление ФАС Московского округа от 22.06.2010 N КА-А40/4658-10 по делу № А40-64165/08-143-291 Постановление ФАС Центрального округа от 21.09.2010 по делу № А35-12164/2009). В частности, в Постановлении ФАС Уральского округа от 25.04.2011 № Ф09-1381/11-С2 по делу № А07-13632/2010 (Определением ВАС РФ от 26.08.2011 № ВАС-11125/11 отказано в передаче дела № А07-13632/2010 в Президиум ВАС РФ) указывается, что услуги по выдаче поручительства оказываются с целью получением сумм кредитов, которые использовались должником в предпринимательской деятельности, то есть при совершении операций, облагаемых НДС. В связи с чем, согласно ст. 169, ст. 171, п. 2 ст. 172 НК РФ налогоплательщик имеет право на вычет НДС. Отдельно суд отмечает, что деятельность поручителя, не являющегося кредитной организацией, не подпадает под действие подп. 3 п. 3 ст. 149 НК, а вознаграждение, полученное от общества поручителем, облагается налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, предъявление НДС к вычету по соглашениям о выдаче поручительств может быть признано обоснованным в том случае, если денежные средства, обеспечиваемые поручительством, использовались налогоплательщиком для приобретения товаров, работ, услуг, облагаемых НДС.

Исходя из действующей судебной практики, следует, что выдача поручительства за должника не является услугой согласно нормам гражданского законодательства. Вместе с тем, должник и поручитель вправе заключить договор о выдаче поручительства с уплатой поручителю вознаграждения.

С позиции налогового законодательства выдача поручительства, исходя из анализа судебной практики, не является услугой и объектом налогообложения НДС. Вместе с тем, выдача поручительства за плату может

быть квалифицирована, как реализация услуги, т.е. операцией, признаваемой объектом налогообложения. При этом возмещение НДС по соглашению о выдаче поручительства возможно в случае предоставления налогоплательщиком доказательств, что обеспечиваемые поручительством привлечённые денежные средства направлялись на приобретение товаров, работ и услуг, облагаемых НДС. Вместе с тем возможен риск непринятия НДС к вычету на том основании, что выдача поручительства предполагалась для заключения договора займа (кредитного договора), т.е. операции, не облагаемой НДС.

Следует отметить, что в странах Европейского Союза вопрос о применении НДС в отношении вознаграждения при выдаче поручительств решен на законодательном уровне. Выдача поручительства рассматривается как услуга, но НДС не облагается в силу прямой нормы закона.

Выявленные противоречия законодательных и судебных актов значительно усложняют их применение и увеличивают риск возможных претензий со стороны налоговых органов о неправильном применении налогового законодательства, и создают дополнительно необоснованную нагрузку на коммерческие организации небанковского сектора в части повышения стоимости привлечения финансирования. В то же время, НК РФ предусматривает освобождение от налогообложения НДС операций компаний небанковского сектора по выдаче займов, в том числе начисленных процентов.

В этой связи, просим рассмотреть возможность внесения поправок в положения НК РФ, освобождающие выдачу поручительств компаниями небанковского сектора от налогообложения НДС.



# РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

## о внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в части расширения перечня обеспечительных мер по уплате налогов и сборов

### Статья 1

Внести в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации следующие изменения и дополнения:

1. Пункт 1 статьи 72 Налогового кодекса Российской Федерации дополнить словами «финансовое обязательство акционера (участника)».
2. Дополнить Налоговый кодекс Российской Федерации статьей 74.2 следующего содержания:

Статья 74.2 Финансовое обязательство акционера (участника).

1. В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и в иных случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, обязанность налогоплательщика по уплате налога может быть обеспечена финансовым обязательством акционера (участника).

2. Под акционером (участником) в целях настоящей статьи понимается организация, владеющая более 25 процентами акциями (долями) в уставном капитале организации-налогоплательщика, на которую возложена обязанность по уплате налога на момент выдачи финансового обязательства акционера (участника).

3. В силу финансового обязательства акционера (участника) организация, указанная в п.2 настоящей статьи, обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность организации по уплате налога, если последняя не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога, и соответствующих пеней в соответствии с условиями даваемого акционером (участником) обязательства уплатить денежную сумму по представленному налоговым органом в письменной форме или электронной форме по телекоммуникационным каналам связи требованию об уплате этой суммы.

4. Финансовое обязательство акционера (участника) возникает с даты подачи акционером (участником) в налоговый орган заявления по форме, утверждаемой Федеральной налоговой службой Российской Феде-

рации. В этой форме должны быть указаны сумма на которую выдается обязательство, срок в течении которого действует обязательство, а также установлено согласие акционера (участника) на применение налоговым органом мер по взысканию сумм с акционера (участника) в порядке и сроки, которые предусмотрены статьями 46 и 47 настоящего Кодекса, в случае неисполнения им в установленный срок требования об уплате денежной суммы по финансовому обязательству акционера (участника), направленного до окончания срока действия гарантии.

5. Финансовое обязательство акционера (участника) не может быть им отозвано и является непередаваемым. Согласия организации-налогоплательщика на выдачу акционером (участником) финансового обязательства не требуется. Финансовое обязательство акционера (участника) подлежит безусловному исполнению при направлении налоговым органом требования акционеру (участнику) в пятидневный срок. При неисполнении такого требования в указанный срок налоговый орган вправе применить к акционеру (участнику) меры принудительного взыскания налога и пени, предусмотренные статьями 46 и 47 настоящего Кодекса.

6. Финансовое обязательство акционера (участника) может быть предоставлена организацией, удовлетворяющей следующим требованиям:

1) организация-акционер (участник) является организацией, зарегистрированной в качестве юридического лица по законодательству Российской Федерации;

2) организация-акционер (участник) имеет кредитный рейтинг не ниже \_\_\_\_ согласно данных национального рейтингового агентства, аккредитованного Министерством финансов Российской Федерации.

3) стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором выдается финансовое обязательство акционера (участника) составляет не менее 10 миллиардов рублей;

4) организация акционер (участник) не находится в процессе реорганизации или ликвидации;

5) в отношении организации акционера (участника) не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);

6) размер чистых активов организации акционера (участника), рассчитанный на основании бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату, предшествующую дате выдачи финансового обязательства, превышает размер ее уставного (складочного) капитала;

7. Финансовые обязательства акционера (участника) не могут быть им выданы им более чем на 20 % от стоимости активов акционера (участ-

ника) по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором выдается финансовое обязательство акционера (участника). Копии всех выданных финансовых обязательств акционера (участника) направляются акционером (участником) в налоговый орган по месту учета акционера (участника), который контролирует соблюдение выданных финансовых обязательств акционера (участника) требованиям настоящей статьи и по запросу иных налоговых органов подтверждает такое соответствие. Финансовое обязательство акционера (участника), выданное с нарушением требований настоящей статьи является недействительным.

8. После выплаты налоговому органу денежных средств по финансовому обязательству акционера (участника) к акционеру (участнику) переходит право на получение денежных средств с организации-налогоплательщика. С момента выплаты денежных средств акционером (участником) к отношениям акционера (участника) и организации-налогоплательщика применяются правила гражданского законодательства Российской Федерации о правах поручителя, исполнившего обязательство.

9. Выдача финансового обеспечения акционера (участника) не оплачивается налогоплательщиком акционеру (участнику) и не ведет к возникновению реализации или дохода у налогоплательщика или акционера (участника).

10. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также в отношении финансовых обязательств акционера (участника), обеспечивающих исполнение обязанности по уплате сборов, пеней, штрафов.

## **Статья 2**

Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации следующие изменения и дополнения:

1. В статье 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации подпункт 2 пункта 2 дополнить:

«а равно налогоплательщики, в отношении которых их акционеры (участники) выдали финансовое обязательство акционера (участника) в порядке ст. 74.2 настоящего Кодекса, предусматривающее обязательство акционера (участника) на основании требования налогового органа уплатить в бюджет за налогоплательщика суммы налога, излишне полученные им (зачтенные ему) в результате возмещения налога в заявительном порядке, если решение о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке будет отменено полностью или частично в случаях, предусмотренных настоящей статьей».

2. Дополнить статью 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации пунктом следующего содержания:

«4.1 К финансовому обязательству акционера (участника) применяются требования, установленные статьей 74.2 настоящего Кодекса, с учетом следующих особенностей:

1) срок действия финансового обязательства акционера (участника) должен истекать не ранее чем через восемь месяцев со дня подачи налоговой декларации, в которой заявлена сумма налога к возмещению;

2) сумма, на которую выдано финансовое обязательство акционера (участника), должна обеспечивать исполнение обязательств по возврату в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации в полном объеме суммы налога, заявляемой к возмещению;

3) финансовое обязательство акционера (участника) оформляется им путем подачи заявления в налоговый орган, в который налогоплательщик подает налоговую декларацию, с направлением копии такого заявления в налоговый орган по месту учета акционера (участника).»

3. В п. 6.1 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации поле слов «Банковская гарантия» дополнить словами: «и финансовое обязательство акционера (участника)».

### **Статья 3**

Настоящий федеральный закон вступает в силу по истечении месяца после его опубликования.

4. В статьи 184 Налогового Кодекса Российской Федерации:

а) пункт 2 изложить в следующей редакции:

«2. Налогоплательщик освобождается от уплаты акциза при совершении операций, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 183 настоящего Кодекса, при представлении банковской гарантии в налоговый орган, либо при предоставлении в налоговый орган финансового обязательства акционера (участника) в порядке ст. 74.2 настоящего Кодекса. Банковская гарантия либо финансовое обязательство акционера (участника) представляются в налоговый орган не позднее 25-го числа месяца, в котором у налогоплательщика в соответствии со статьей 204 настоящего Кодекса возникает обязанность представления в налоговый орган налоговой декларации по акцизам за налоговый период, на который приходится дата совершения указанных операций, определяемая в соответствии со статьей 195 настоящего Кодекса. Банковская гарантия, представленная налогоплательщиком в налоговый орган позднее указанного срока, либо финансовое обязательство акционера (участника) представленное акционером (участником) в налоговый орган позднее указанного срока не принимаются налоговым органом в целях настоящей статьи.

Банковская гарантия должна быть предоставлена банком, включенным в перечень банков, отвечающих установленным статьей 74.1 настоящего Кодекса требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения. К банковской гарантии применяются требования, установленные статьей 74.1 настоящего Кодекса, с учетом следующих особенностей:

- банковская гарантия должна предусматривать обязанность банка уплатить акциз в случае непредставления налогоплательщиком документов в порядке и сроки, которые установлены пунктами 7 и 7.1 статьи 198 настоящего Кодекса, и неуплаты налогоплательщиком соответствующей суммы акциза;
- сумма, на которую выдана банковская гарантия, должна обеспечивать исполнение обязательства по уплате в бюджет в полном объеме суммы акциза, исчисленной в соответствии с пунктом 1 статьи 202 настоящего Кодекса по реализованным подакцизным товарам, вывезенным за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта или ввозимым в портовую особую экономическую зону в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны;
- срок действия банковской гарантии, предоставляемой в целях освобождения от уплаты акциза при совершении операций, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 183 настоящего Кодекса, должен составлять не менее 10 месяцев со дня истечения установленного срока исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате акциза, обеспеченной банковской гарантией.

К финансовому обязательству акционера (участника) применяются требования, установленные 74.2 настоящего Кодекса, с учетом следующих особенностей:

- финансовое обязательство акционера (участника) должно предусматривать обязанность акционера (участника) уплатить акциз в случае непредставления налогоплательщиком документов в порядке и сроки, которые установлены пунктами 7 и 7.1 статьи 198 настоящего Кодекса, и неуплаты налогоплательщиком соответствующей суммы акциза;
- сумма, на которую выдано финансовое обязательство акционера (участника), должна обеспечивать исполнение обязательства по уплате в бюджет в полном объеме суммы акциза, исчисленной в соответствии с пунктом 1 статьи 202 настоящего Кодекса по реализованным подакцизным товарам, вывезенным за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта или ввозимым в портовую особую экономическую зону в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны;

- срок действия финансового обязательства акционера (участника), предоставляемого в целях освобождения от уплаты акциза при совершении операций, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 183 настоящего Кодекса, должен составлять не менее 10 месяцев со дня истечения установленного срока исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате акциза, обеспеченной финансовым обязательством акционера (участника)
- финансовое обязательство акционера (участника) оформляется им путем подачи заявления в налоговый орган, в который налогоплательщик подает налоговую декларацию, с направлением копии такого заявления в налоговый орган по месту учета акционера (участника).

Налоговый орган обязан уведомить банк, выдавший банковскую гарантию, либо акционера (участника), предоставившего финансовое обязательство акционера (участника) в целях освобождения от уплаты акциза по подакцизным товарам, вывозимым за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта или ввозимым в портовую особую экономическую зону в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны, об освобождении от обязательств по этой гарантии, либо финансовому обязательству акционера (участника) соответственно, в случаях:

- представления налогоплательщиком документов, предусмотренных пунктами 7 и 7.1 статьи 198 настоящего Кодекса, в установленный срок - не позднее третьего дня, следующего за днем завершения проверки, подтвердившей полноту представления и достоверность указанных документов;
- уплаты налогоплательщиком суммы акциза - не позднее третьего дня после представления в налоговый орган платежного поручения об уплате указанной суммы.

Налогоплательщики, которые осуществляют реализацию произведенной ими алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, вывозимой за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, в отношении которых пунктом 8 статьи 194 настоящего Кодекса установлена обязанность по уплате авансового платежа акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, имеют право представить в налоговый орган одну банковскую гарантию, а равно получить одно финансовое обязательство акционера (участника), в целях освобождения от уплаты акциза, исчисленного по указанной продукции, вывозимой за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, и уплаты авансового платежа акциза.

В этом случае указанные налогоплательщики представляют в налоговый орган банковскую гарантию и извещение об освобождении от

уплаты авансового платежа акциза в порядке и сроки, которые предусмотрены пунктом 14 статьи 204 настоящего Кодекса, либо предоставляет в налоговый орган извещение об освобождении от уплаты авансового платежа акциза и получает финансовое обязательство акционера (участника) в порядке и сроки, которые предусмотрены пунктом 14 статьи 204 настоящего Кодекса.

Налоговый орган предъявляет банку-гаранту или акционеру (участнику), выдавшему финансовое обязательство акционера (участника) требование по погашению обеспеченной такой банковской гарантией, или финансовым обеспечением акционера (участника) соответственно, денежной суммы в случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком акциза в срок, установленный пунктом 3 статьи 204 настоящего Кодекса, за каждый налоговый период (в течение срока действия банковской гарантии, финансового обязательства акционера (участника) соответственно), в котором осуществлялась реализация алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции на территории Российской Федерации, в пределах суммы авансового платежа акциза, от уплаты которой он был освобожден, и (или) в размере акциза по реализованной алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, вывозимой за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, в случае непредставления в установленный срок документов, предусмотренных пунктом 7 статьи 198 настоящего Кодекса.

Срок действия банковской гарантии, представляемой налогоплательщиками, а равно срок действия финансового обязательства акционера (участника), предоставленного акционером (участником), в целях одновременного освобождения от уплаты авансового платежа акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции и уплаты акциза, исчисленного по указанной продукции, вывозимой за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, должен составлять не менее 12 месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором осуществлялась закупка этилового спирта или совершались операции, признаваемые объектом налогообложения в соответствии с подпунктом 22 пункта 1 статьи 182 настоящего Кодекса.

Налоговый орган обязан уведомить банк, выдавший банковскую гарантию, или акционера (участника), выдавшего финансовое обязательство акционера (участника) в целях одновременного освобождения от уплаты авансового платежа акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции и уплаты акциза, исчисленного по указанной продукции, вывозимой за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, об ос-

вобождении от обязательств по этой банковской гарантии, или финансовому обязательству акционера (участника) соответственно, в случае исполнения налогоплательщиком обязательств по уплате акциза и (или) представления в налоговый орган в установленный срок документов, предусмотренных пунктом 7 статьи 198 настоящего Кодекса, - не позднее третьего дня, следующего за днем завершения камеральной налоговой проверки налоговой декларации по акцизам, отражающей начисление суммы акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, реализованной на территории Российской Федерации, и (или) налоговой декларации по акцизам за налоговый период, в котором в налоговый орган представлены документы, подтверждающие фактический вывоз. При этом общая сумма акциза, исчисленная по алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции, реализованной на территории Российской Федерации и на экспорт, должна соответствовать сумме, исчисленной в соответствии с подпунктом 2 пункта 12 статьи 204 настоящего Кодекса. В случае представления налоговой декларации по акцизам в отношении подакцизных товаров, реализованных на территории Российской Федерации, и налоговой декларации по акцизам в отношении подакцизных товаров, по которым в налоговый орган представлены документы, подтверждающие фактический вывоз за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, в разных налоговых периодах уведомление направляется в банк, или акционеру (участнику) соответственно, не позднее чем по истечении трех дней, исчисленных от наиболее поздней из дат завершения камеральной налоговой проверки указанных деклараций.

При отсутствии банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника) (в том числе в целях одновременного освобождения от уплаты авансового платежа акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции и уплаты акциза, исчисленного по указанной продукции, вывозимой за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта) налогоплательщик обязан уплатить акциз в порядке, предусмотренном для операций по реализации подакцизных товаров на территории Российской Федерации.

Если налогоплательщиком, представившим банковскую гарантию, а равно налогоплательщиком, в отношении которого его акционер (участник) выдал финансовое обязательство акционера (участника) в порядке ст.74.2 настоящего Кодекса, закупившим этиловый спирт или совершившим операции, признаваемые объектом налогообложения акцизами, предусмотренные подпунктом 22 пункта 1 статьи 182 настоящего Кодекса, в течение срока действия такой гарантии или такого финан-



сового обязательства акционера (участника) не совершались операции по реализации алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции на территории Российской Федерации и (или) по вывозу указанной продукции за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, указанный налогоплательщик признается утратившим право на освобождение от уплаты авансового платежа акциза в течение всего срока действия банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника) соответственно. Такой налогоплательщик обязан в течение одного месяца со дня окончания срока действия банковской гарантии, или, соответственно, со дня окончания срока действия финансового обязательства акционера (участника), произвести перерасчет налоговых обязательств по акцизам в порядке, установленном настоящим Кодексом для налогоплательщиков, не имеющих оснований для освобождения от уплаты авансового платежа акциза, а также представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию по акцизам за тот налоговый период, в котором он освобождался от уплаты авансового платежа акциза.

Не позднее дня, следующего за днем выдачи банковской гарантии, в том числе в целях одновременного освобождения от уплаты авансового платежа акциза и уплаты акциза, исчисленного по указанной продукции, вывозимой за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, банк уведомляет налоговый орган по месту учета налогоплательщика о факте выдачи банковской гарантии в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.»

б) пункт 3 изложить в следующей редакции:

«3. При уплате акциза вследствие отсутствия у налогоплательщика банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника) уплаченные суммы акциза, в том числе в виде авансового платежа акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, предусмотренного пунктом 8 статьи 194 настоящего Кодекса, подлежат возмещению в порядке, установленном статьей 203 настоящего Кодекса, после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих фактический вывоз подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта.

Сведения об объемах реализации подакцизных товаров, вывезенных за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, и о соответствующих суммах акциза подлежат отражению налогоплательщиком в налоговой декларации по ак-

цизам, представляемой за налоговый период, на который приходится дата реализации (передачи) указанных товаров, определяемая в соответствии со статьей 195 настоящего Кодекса.

В налоговой декларации по акцизам за налоговый период, в котором налогоплательщиком представлены в налоговый орган документы, предусмотренные пунктом 7 статьи 198 настоящего Кодекса, подтверждающие фактический вывоз за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта реализованных подакцизных товаров, по которым ранее на основании банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника) было предоставлено освобождение от уплаты акциза, отражаются следующие сведения:

- объем (количество) реализованных подакцизных товаров, фактический вывоз которых за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта документально подтвержден в порядке, установленном пунктом 7 статьи 198 настоящего Кодекса;
- сумма акциза, от уплаты которой налогоплательщик был освобожден на основании представленной банковской гарантии или выданного финансового обязательства акционера (участника), приходящаяся на объем (количество) реализованных подакцизных товаров, фактический вывоз которых за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта документально подтвержден;
- суммы акциза, подлежащие налоговым вычетам в соответствии со статьей 200 настоящего Кодекса;
- налоговый период, на который приходится дата реализации (передачи) подакцизных товаров, вывезенных за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, определяемая в соответствии с пунктом 2 статьи 195 настоящего Кодекса;
- сумма акциза, от уплаты которой налогоплательщик ранее был освобожден на основании представленной банковской гарантии или выданного финансового обязательства акционера (участника), исчисленная за налоговый период, на который приходится дата реализации подакцизных товаров, вывезенных за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, определяемая в соответствии с пунктом 2 статьи 195 настоящего Кодекса;
- номер и дата контракта на поставку подакцизных товаров иностранному покупателю.»

5. Пункт 4 статьи 193 Налогового Кодекса Российской Федерации:

а) абзац первый после слов «банковской гарантии» дополнить «или при наличии выданного акционером (участником) финансового обязательства акционера (участника)»

б) абзац 2 изложить в следующей редакции:

«Ставка акциза на этиловый спирт в размере 0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре, применяется при совершении операций, предусмотренных подпунктом 22 пункта 1 статьи 182 настоящего Кодекса, при представлении налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета извещения об уплате авансового платежа акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции в соответствии с пунктом 7 статьи 204 настоящего Кодекса либо банковской гарантии и извещения об освобождении от уплаты авансового платежа акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции в соответствии с пунктом 11 статьи 204 настоящего Кодекса, либо извещения (извещения) об освобождении от уплаты авансового платежа акциза при наличии выданного в отношении такого налогоплательщика его акционером (участником) финансового обязательства акционера (участника) в соответствии с пунктом 11 статьи 204 настоящего Кодекса.»

в) абзац 3 изложить в следующей редакции:

«Ставка акциза на этиловый спирт в размере 0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре, применяется при совершении операций по ввозу в Российскую Федерацию с территорий государств - членов Таможенного союза этилового спирта, являющегося товаром Таможенного союза, покупателем этилового спирта - производителем алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке), представившим в налоговый орган по месту учета извещение об уплате авансового платежа акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции в соответствии с пунктом 7 статьи 204 настоящего Кодекса либо извещение об освобождении от уплаты авансового платежа акциза при представлении покупателем этилового спирта в налоговый орган по месту учета банковской гарантии в соответствии с пунктом 11 статьи 204 настоящего Кодекса либо извещения (извещения) об освобождении от уплаты авансового платежа акциза при наличии выданного в отношении такого налогоплательщика его акционером (участником) финансового обязательства акционера (участника) в соответствии с пунктом 11 статьи 204 настоящего Кодекса.»

6. Пункт 7 статьи 198 Налогового Кодекса Российской Федерации после слов «банковской гарантии» дополнить словами «или выдачи акционером (участником) финансового обязательства акционера (участника)».

7. Пункт 4 статьи 203 Налогового Кодекса Российской Федерации:

а) абзац второй изложить в следующей редакции:

«суммы акциза по реализованным подакцизным товарам, вывезенным за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, уплаченные налогоплательщиком вследствие отсутствия банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника), предусмотренных пунктом 2 статьи 184 настоящего Кодекса

б) абзац двадцатый изложить в следующей редакции:

«сумма акциза, фактически уплаченная в бюджет вследствие отсутствия банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника) и заявляемая к возмещению из бюджета».

8. Статья 204 Налогового Кодекса Российской Федерации:

а) пункт 11 изложить в следующей редакции:

«11. Налогоплательщики - производители алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции освобождаются от уплаты авансового платежа акциза при условии представления банковской гарантии в налоговый орган по месту учета одновременно с извещением об освобождении от уплаты авансового платежа акциза, а равно налогоплательщики - производители алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, в отношении которых их акционеры (участники) выдали финансовое обязательство акционера (участника) в порядке статьи 74.2 настоящего Кодекса одновременно с предоставлением налогоплательщиком извещением об освобождении от уплаты авансового платежа акциза.

Банковская гарантия предоставляется, а финансовое обязательство акционера (участника) выдается производителю алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции в целях освобождения от уплаты авансового платежа акциза.

Налогоплательщик имеет право представить в налоговый орган:

несколько банковских гарантий по объемам этилового спирта, закупаемым в одном налоговом периоде у нескольких поставщиков;

банковскую гарантию в целях освобождения от уплаты авансового платежа акциза части этилового спирта, закупаемого в одном налоговом периоде у одного поставщика, при одновременной уплате авансового платежа акциза в бюджет по другой части этилового спирта, закупаемого у этого же поставщика.

В отношении налогоплательщика его акционером (участником) может быть выдано:

- несколько финансовых обязательств акционера (участника) по объемам этилового спирта, закупаемым в одном налоговом периоде у нескольких поставщиков;
- финансовое обязательство акционера (участника) в целях освобождения от уплаты авансового платежа акциза части этилового спирта, закупаемого в одном налоговом периоде у одного поставщика, при одновременной уплате авансового платежа акциза в бюджет по другой части этилового спирта, закупаемого у этого же поставщика

Налоговые органы предъявляют банку-гаранту или акционеру (участнику), выдавшему финансовое обязательство акционера (участника) требование по погашению обеспеченной банковской гарантией, или финансовым обязательством акционера (участника) соответственно, денежной суммы в случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком акциза в срок, установленный пунктом 3 статьи 204 настоящего Кодекса, за каждый налоговый период (в течение срока действия банковской гарантии), в котором осуществлялась реализация алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции на территории Российской Федерации, в пределах суммы авансового платежа акциза, от уплаты которой он был освобожден.

Не позднее дня, следующего за днем выдачи банковской гарантии, банк уведомляет налоговый орган по месту учета производителя алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции о факте выдачи банковской гарантии в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Банковская гарантия должна быть предоставлена банком, включенным в перечень банков, предусмотренный статьей 74.1 настоящего Кодекса.»

б) дополнить пунктом 12.1 следующего содержания:

«12.1 Финансовое обязательство акционера (участника) должно отвечать следующим требованиям:

1) срок действия финансового обязательства акционера (участника) должен истекать не ранее шести месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором осуществлялась закупка этилового спирта, в том числе ввоз в Российскую Федерацию с территориями государств - членов Таможенного союза этилового спирта, являющегося товаром Таможенного союза, если иное не установлено пунктом 2 статьи 184 настоящего Кодекса.

Если действие финансового обязательства акционера (участника) заканчивается до истечения указанного срока, освобождение от уплаты авансового платежа акциза не предоставляется, отметка на извещении об освобождении от уплаты авансового платежа акциза налоговым ор-

ганом не проставляется и извещение об освобождении от уплаты авансового платежа акциза производителем алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции производителю этилового спирта не направляется. В случае исполнения налогоплательщиком, в отношении которого его акционером (участником) выдано финансовое обязательство акционера (участника), обязанности по уплате акциза по реализованной на территории Российской Федерации алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции в сумме авансового платежа акциза, исчисленной исходя из фактически закупленного (переданного в структуре одной организации), ввезенного в Российскую Федерацию с территориями государств - членов Таможенного союза объема этилового спирта, с учетом фактических потерь в процессе его перевозки, хранения, перемещения в структуре одной организации и последующей технологической обработки в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, налоговый орган не позднее дня, следующего за днем завершения камеральной проверки налоговой декларации по акцизам, уведомляет акционера (участника), выдавшего финансовое обязательство акционера (участника), о его освобождении от обязательств по этому финансовому обязательству;

3) сумма, на которую выдано финансовое обязательство акционера (участника), должна обеспечивать исполнение обязательства по уплате в бюджет в полном объеме суммы акциза в размере авансового платежа, исчисленном в соответствии с пунктом 8 статьи 194 настоящего Кодекса за налоговый период;»

в) пункт 13 изложить в следующей редакции:

«13. В случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком, представившим банковскую гарантию, а равно налогоплательщиком в отношении которого его акционером (участником) выдано финансовое обязательство акционера (участника), акциза за каждый налоговый период в течение срока действия банковской гарантии, или финансового обязательства акционера (участника) соответственно, в котором осуществлялась реализация алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, налоговый орган направляет указанному налогоплательщику не позднее трех дней по истечении срока уплаты акциза, установленного пунктом 3 настоящей статьи, требование об уплате суммы акциза в пределах суммы, на которую выдана банковская гарантия или финансовое обязательство акционера (участника), а также суммы пеней и штрафа.

При этом пени начисляются начиная со дня, следующего за установленным пунктом 3 настоящей статьи днем уплаты акциза по реализованной алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, в соответствии со статьей 75 настоящего Кодекса.

Налогоплательщик обязан самостоятельно уплатить указанную в требовании сумму налога, пеней и штрафа в течение пяти дней со дня его получения. В случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком - производителем алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции суммы налога, пеней и штрафа в соответствии с предъявленным требованием налоговый орган не позднее трех дней по истечении указанного срока, но не позднее чем за шесть дней до окончания срока действия банковской гарантии или финансового обязательства предъявляет банку-гаранту или акционеру (участнику), выдавшему финансовое обязательство акционера (участника) соответственно, требование об уплате денежной суммы по банковской гарантии или финансовому обязательству акционера (участника) в части неуплаченного или не полностью уплаченного налога в течение пяти дней со дня получения банком данного требования.

Форма требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии, а также форма требования об уплате денежной суммы по финансовому обязательству акционера (участника) утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Банк или акционер (участник), выдавший финансовое обязательство акционера (участника) не вправе отказать налоговому органу в удовлетворении требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии или по финансовому обязательству акционера (участника) соответственно.

В случае неисполнения банком в установленный срок требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии налоговый орган реализует право бесспорного списания суммы, указанной в данном требовании.

В случае неисполнения акционером (участником), выдавшим финансовое обязательство акционера (участника) в установленный срок требования об уплате денежной суммы по финансовому обязательству акционера (участника) налоговый орган вправе применить к акционеру (участнику) меры принудительного взыскания налога и пени, предусмотренные статьями 46 и 47 настоящего Кодекса.

Не позднее трех дней после дня исполнения обязанности банка по уплате денежной суммы по банковской гарантии или обязанности акционера (участника) по уплате денежной суммы по финансовому обязательству акционера (участника) налоговый орган направляет нало-

гоплательщику - производителю алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции уточненное требование об уплате пеней и штрафа.

В случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком указанной в требовании (уточненном требовании) суммы, а также в случае невозможности направления в банк требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии или акционеру (участнику) требования об уплате денежной суммы по финансовому обязательству акционера (участника) в связи с истечением срока действия банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника) обязанность по уплате данной суммы исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах или на иное имущество налогоплательщика по решению налогового органа о взыскании указанной суммы, принятому после неисполнения налогоплательщиком в установленный срок требования (уточненного требования), в порядке и сроки, которые установлены статьями 46 и 47 настоящего Кодекса.

Если налогоплательщиком, представившим банковскую гарантию, а равно налогоплательщиком в отношении которого его акционер (участник) выдал финансовое обязательство акционера (участника) в целях освобождения от уплаты авансового платежа акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, закупившим этиловый спирт, в том числе ввезенный в Российскую Федерацию с территорий государств - членов Таможенного союза, являющийся товаром Таможенного союза (или совершившим операции, признаваемые объектом налогообложения акцизами, предусмотренные подпунктом 22 пункта 1 статьи 182 настоящего Кодекса), в течение срока действия такой гарантии или финансового обязательства акционера (участника) не совершались операции по реализации алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, указанный налогоплательщик признается утратившим право на освобождение от уплаты авансового платежа акциза в течение всего срока действия банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника). Такой налогоплательщик обязан в течение одного месяца со дня окончания срока действия банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника) произвести перерасчет налоговых обязательств по налогу в порядке, установленном настоящим Кодексом для налогоплательщиков, не имеющих оснований для освобождения от уплаты авансового платежа акциза, а также представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию по акцизам за тот налоговый период, в котором было отражено освобождение от уплаты авансового платежа акциза.

Если на дату окончания действия банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника) налогоплательщиком реали-



зована алкогольная продукция, для производства которой использована только часть ранее приобретенного этилового спирта, авансовый платеж акциза должен быть уплачен не позднее дня, следующего за днем окончания срока действия банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника) соответственно, исходя из ставки акциза, действующей на дату осуществления указанного платежа, и объема этилового спирта, не использованного для производства реализованной алкогольной продукции. При этом начисление авансового платежа акциза должно быть отражено в налоговой декларации по акцизам, представляемой за налоговый период, на который приходится дата окончания действия банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника). Уплаченная сумма акциза в дальнейшем подлежит вычету в соответствии с пунктом 16 статьи 200 настоящего Кодекса

г) абзац первый пункта 14 изложить следующим образом:

«14. Налогоплательщики - производители алкогольной и (или) подакцизной продукции в целях освобождения от уплаты авансового платежа акциза обязаны не позднее 18-го числа текущего налогового периода представить в налоговый орган по месту учета банковскую гарантию и извещение (извещения) об освобождении от уплаты авансового платежа акциза в четырех экземплярах, в том числе один экземпляр в электронной форме, или в этот же срок, одновременно с предоставлением налогоплательщиком извещения (извещения) об освобождении от уплаты авансового платежа акциза, в отношении такого налогоплательщика его акционером (участником) должно быть выдано финансовое обязательство акционера (участника). Извещение об освобождении от уплаты авансового платежа акциза действует с 1-го числа налогового периода, в котором согласно пункту 6 настоящей статьи наступает срок уплаты авансового платежа акциза, по последнее число (включительно) следующего налогового периода. Аннулирование извещений об освобождении от уплаты авансового платежа акциза, замена извещений в случае замены поставщика этилового спирта и (или) изменения объема закупаемого (в том числе ввезенного в Российскую Федерацию с территорий государств - членов Таможенного союза) этилового спирта осуществляются в порядке, предусмотренном пунктом 20 настоящей статьи.»

д) подпункты 5,9 пункта 15 после слов «банковской гарантии», дополнить словами «или финансового обязательства акционера (участника)».

е) подпункт 8 пункта 15 после слов «банковская гарантия» дополнить словами «или выдано финансовое обязательство акционера (участника)»

ж) подпункт 6 пункта 15 изложить следующим образом:

«наименование банка, выдавшего гарантию, или акционера (участника) выдавшего финансовое обязательство акционера (участника).»

з) подпункт 3 пункта 18 изложить в следующей редакции:

«сумма авансового платежа акциза, указанная в полученных производителями этилового спирта от покупателей извещениях об уплате авансового платежа акциза, либо сумма авансового платежа акциза, освобождение от уплаты которой предоставлено при представлении банковской гарантии или при наличии выданного акционером (участником) финансового обязательства акционера (участника), указанная в извещениях об освобождении от уплаты авансового платежа акциза (сумма авансового платежа акциза, уплаченная до осуществления операций по передаче этилового спирта структурному подразделению, осуществляющему производство алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, либо сумма авансового платежа акциза, освобождение от уплаты которой предоставлено при представлении банковской гарантии или при наличии выданного акционером (участником) финансового обязательства акционера (участника)).»

и) подпункт 2 пункта 19 изложить в следующей редакции:

«сумма авансового платежа акциза, уплаченная при закупке спирта у каждого продавца этилового спирта, указанная в извещениях об уплате авансового платежа акциза, либо сумма авансового платежа акциза, освобождение от уплаты которой предоставлено при представлении банковской гарантии или при наличии выданного акционером (участником) финансового обязательства акционера (участника), которая указана в извещениях об освобождении от уплаты авансового платежа акциза»

к) абзац 6 пункта 20 изложить в следующей редакции:

«В случае, если во вновь представленном извещении объем закупаемого этилового спирта и сумма авансового платежа акциза указаны в том же размере, что и в аннулируемом первичном извещении, повторной уплаты в бюджет авансового платежа акциза (или представления банковской гарантии или выдачи финансового обязательства акционера (участника) в целях освобождения от его уплаты) не требуется (если срок действия банковской гарантии или финансового обязательства акционера (участника) соответствует пункту 12 настоящей статьи или пункту 2 статьи 184 настоящего Кодекса).»

л) абзац 7 пункта 20 изложить следующим образом:

«Если во вновь представленном извещении объем закупаемого этилового спирта и сумма авансового платежа акциза указаны в большем размере, чем в аннулируемом первичном извещении, покупатель спирта обязан разницу между суммой авансового платежа, указанной в первичном извещении, и суммой авансового платежа акциза, указанной во вновь представленном извещении, уплатить в бюджет и представить вместе с новым извещением платежный документ об уплате этой суммы авансового платежа акциза или представить банковскую гарантию или в отношении налогоплательщика его акционером (участником) должно быть выдано финансовое обязательство акционера (участника) в порядке, установленном настоящим Кодексом, на дополнительную сумму авансового платежа акциза. Одновременно за налоговый период, в котором была осуществлена первоначальная уплата авансового платежа акциза, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию по акцизам. При этом если доплата авансового платежа акциза произведена в срок, более поздний по сравнению со сроком, установленным пунктом 6 настоящей статьи, с налогоплательщика взыскиваются пени, исчисляемые в соответствии с положениями статьи 75 настоящего Кодекса.»

м) абзац 9 пункта 20 изложить в следующей редакции:

«Если во вновь представленном извещении об освобождении от уплаты авансового платежа акциза объем закупаемого (передаваемого) этилового спирта и сумма авансового платежа акциза указаны в меньшем размере, представления новой банковской гарантии или получение нового финансового обязательства акционера (участника) не требуется при условии соблюдения срока их действия, установленного пунктом 12 настоящей статьи или пунктом 2 статьи 184 настоящего Кодекса.»

н) абзац 14 пункта 20 изложить в следующей редакции:

«Если общий объем закупаемого этилового спирта, указанный в первичном извещении и во вновь представленных извещениях, совпадает, вторичной уплаты в бюджет авансового платежа акциза (или представления банковской гарантии или получения финансового обязательства акционера (участника) в целях освобождения от уплаты указанного платежа) не требуется.»

о) абзац 25 пункта 20 изложить в следующей редакции:

«новое (взамен аннулированного) извещение с указанием в нем суммы авансового платежа акциза, исчисленной исходя из фактически закупленного объема этилового спирта (при этом вторичной уплаты в бюд-

жет авансового платежа акциза или представления новой банковской гарантии или получения финансового обязательства акционера (участника) в целях освобождения от его уплаты не требуется);»

п) абзац 31 пункта 20 изложить в следующей редакции:

«В случае закупки этилового спирта в меньшем объеме по сравнению с указанным в первичном извещении об освобождении от уплаты авансового платежа акциза освобождение банка от обязательств по выданной им банковской гарантии или акционера (участника) от обязательств по выданному финансовому обязательству акционера (участника) в целях освобождения производителя алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции от уплаты авансового платежа акциза осуществляется в соответствии с положениями пункта 12 настоящей статьи.»

р) абзац 6 пункта 21 изложить в следующей редакции:

«В случае превышения фактически ввезенного объема этилового спирта по сравнению с указанным в первичном извещении налогоплательщик обязан уплатить сумму авансового платежа акциза, приходящуюся на дополнительный объем ввезенного этилового спирта, либо представить банковскую гарантию или получить финансовое обязательство акционера (участника) в порядке статьи 74.2 настоящего Кодекса в целях освобождения от уплаты авансового платежа акциза, приходящегося на дополнительный объем ввезенного этилового спирта. При этом, если уплата авансового платежа акциза осуществляется в более поздний срок по сравнению с установленным настоящей статьей, с налогоплательщика взыскиваются пени в порядке, установленном настоящим Кодексом.»

### **Статья 3**

Настоящий федеральный закон вступает в силу по истечении месяца после его опубликования, но не ранее первого числа налогового периода по НДС или акцизу соответственно.

# ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

## «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части стимулирования реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации»

### Статья 1

Внести в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации следующие изменения:

1) абзац первый пункта 1 статьи 25.8 после слов «целью которого является производство товаров» дополнить словами «, осуществление работ, оказание услуг»;

2) подпункт 7 пункта 1 статьи 25.9 изложить в следующей редакции:

«7) организация имеет в собственности (в аренде на срок не менее установленного срока реализации инвестиционного проекта) земельный участок (земельные участки), на котором (которых) планируется реализация регионального инвестиционного проекта;»;

3) подпункт 4 пункта 4 статьи 25.12 исключить.

### Статья 2

Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации следующие изменения:

1) подпункт 1.5. пункта 1 статьи 284 дополнить абзацем следующего содержания:

«Для организаций, получивших в соответствии с главой 3.3. настоящего Кодекса статус участников региональных инвестиционных проектов, налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, устанавливается в размере 0 процентов.»;

2) статью 381 дополнить пунктом 25 следующего содержания:

«25) организации, получившие в соответствии с главой 3.3. настоящего Кодекса статус участников региональных инвестиционных проектов, в отношении имущества, созданного в результате реализации регионального инвестиционного проекта, на период окупаемости инвестиционного проекта, но не менее десяти лет с месяца, следующего за месяцем постановки на учет указанного имущества;».

### Статья 3

Настоящий Федеральный закон вступает в силу со дня его официального опубликования и распространяет действия на правоотношения, возникшие с 01 января 2014 года.

Президент  
Российской Федерации

## ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

### **к проекту федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части стимулирования реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации»**

В целях стимулирования инвестиционной деятельности на территории ДФО предлагается внести на рассмотрение Государственной Думы РФ проект федерального закона, предусматривающий применение льготного режима налогообложения субъектами инвестиционной деятельности.

В частности предлагается:

- ввести налоговую льготу по налогу на имущество организаций;
- уточнить критерии признания налогоплательщика участником региональных инвестиционных проектов;
- уточнить критерии признания инвестиционного проекта региональным инвестиционным проектом.

1. В части налога на прибыль предлагается:

1.1. Предусмотреть в качестве цели реализации инвестиционного проекта не только создание товара, но и выполнение работ (оказание услуг), услуг по передаче электрической и/или тепловой энергии.

На территории ДФО критически важно развитие транспортной и энергетической инфраструктуры.

Передача электроэнергии по линиям электропередач, передача тепла по теплотрассам, не является видом деятельности по производству товаров. Соответственно, налоговые преференции, предусмотренные НК РФ в принятой редакции, не применимы к таким инвестиционным проектам, важным для социально-экономического развития ДФО и создания инфраструктуры в этом регионе России. В условиях ограничения роста тарифов естественных монополий будет невозможно достичь окупаемости этих инфраструктурных проектов без получения налоговых льгот.

Предлагаемые изменения в налоговое законодательство предусматривают два ограничения для работ и услуг, которые реализуемы на практике без особых сложностей и минимизируют риски злоупотреблений, возможных при использовании налоговых преференций:

- ограничение территории, на которой выполняются работы или оказываются услуги;
- ограничение перечня льготированных работ/услуг, который может дополняться Правительством РФ с учетом специфики субъектов ДФО.

1.2. Внести изменения предусматривающие возможность реорганизации юридического лица, реализовавшего инвестиционный проект.

Необходимо предусмотреть возможность сохранения статуса регионального инвестиционного проекта в случае реорганизации юридического лица, которое данный инвестиционный проект реализовало. Указанная необходимость связана как с условиями тарифного регулирования на территории ДФО, так и с целевой моделью бизнеса инвестора.

Возможной целевой моделью эксплуатации созданных энергетических активов является их передача на баланс организации, которая уже осуществляет свою деятельность в сфере производства электроэнергии и тепла путем присоединения юридического лица, которое инвестиционный проект реализовало, либо передача активов в виде уставного капитала. Также возможна модель передачи энергетических активов в аренду.

Лишение организации – регионального инвестора права на использование налоговых льгот, в связи с подобной стандартной практикой ведения бизнеса, представляется неоправданным.

1.3. Сократить обязательный период владения земельным участком на срок реализации инвестиционного проекта.

Требование о заключении договора аренды на срок до 01.01.2024 может быть нецелесообразно для инвесторов с экономической точки зрения и является излишним препятствием для выполнения требований по применению льготы.

Участниками инвестиционного проекта должен быть заключен договор аренды земельных участков только на срок реализации инвестиционного проекта. Необоснованно требовать заключения договора аренды на срок не менее чем до 1 января 2024 г., если реализация инвестиционного проекта заканчивается ранее указанного срока.

Также отмечается, что норма пп.7 п.1 ст. 25.9 плохо согласуется с тем, что крупный региональный инвестиционный проект (объемом более 500 млн. руб.) определяется исходя из объема капитальных вложений, осуществленного в течение 5 лет (пп.4 п.1 ст. 25.8 НК РФ). При этом от участника проекта требуется брать в аренду земельный участок для реализации этого проекта на срок не менее 10 лет.

1.4. предусмотреть возможность снижения ставки по налогу на прибыль, уплачиваемого в региональный бюджет до 0% (в настоящее время максимальное снижение ставки может составлять 4,5%).

Временно свободные денежные средства могут размещаться на депозитных счетах в банках. Полученные при этом дополнительные доходы

возможно направлять на финансирование инвестиционного проекта, что приведет к снижению срока окупаемости и как следствие повлияет на ценообразование конечного продукта, созданного в результате реализации инвестиционного проекта.

В части инвестиционных проектов по созданию объектов электрической и тепловой генерации установление данной льготы потенциально может привести к снижению тарифов для конечных потребителей, так как в расчет необходимой валовой выручки не будут включаться расходы на обслуживание заемных денежных средств, привлеченных в качестве источников финансирования инвестиционного проекта.

2. В части налога на имущество предлагается ввести налоговую льготу, предусматривающую освобождение от налогообложения налогом на имущество основных средств, созданных в результате реализации региональных инвестиционных проектов на период окупаемости, но не менее 10 лет.

Главой 30 НК РФ «Налог на имущество организаций» в настоящее время уже предусмотрены налоговые льготы в области инвестиционной деятельности, и отдельные налоговые преференции в этой области могут быть предусмотрены на региональном уровне.

Однако, поскольку развитие Дальнего Востока является приоритетной целью на государственном уровне, централизованное представление налоговых льгот по налогу на имущество для инвестпроектов на федеральном уровне будет соответствовать стратегии Правительства РФ по развитию ДФО и позволит сделать представляемые в соответствии с ним налоговые преференции более комплексными, системными и действенными, тем самым значительно повысят для инвесторов привлекательность реализации проектов в данном регионе в целом.

Практика представления налоговых преференций для организаций-налогоплательщиков, занимающихся отдельными видами деятельности, на уровне федерального законодательства уже существует и не является каким-либо новшеством. Так, например, п. 4 ст. 381 НК РФ предусматривается льгота для организаций, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, п. 14 данной статьи предусматривается льготирование имущества коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций, п. 22 предусматривается льгота для судостроительных организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны.

Дополнительно отмечается, что введение налоговой льготы позволит обеспечить сдерживание роста тарифов для конечных потребителей на территории ДФО.







ТОРГОВО-ПРОМЫШЛЕННАЯ ПАЛАТА  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Москва, 2014