ВОПРОСЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА В СУДЕБНОЙ ПРАКТИКЕ ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Под редакцией
кандидата юридических наук, доцента **И. А. Цинделиани**

ОБЗОР ИЗМЕНЕНИЙ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГАХ И СБОРАХ
ОБЗОР ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ
ОБЗОР ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ
ПОСТАНОВЛЕНИЯ ПЛЕНУМА ВЕРХОВНОГО СУДА РФ
ОБЗОРЫ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ
ОПРЕДЕЛЕНИЯ ВЕРХОВНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

• ПРОСПЕКТ •

Коллектив авторов

Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации

«Издательство Проспект»

2018

УДК 336.22(075.8)
ББК 64.402я73

Коллектив авторов

Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации / Коллектив авторов — «Издательство Проспект», 2018

ISBN 978-5-39-229037-6

В пособии представлены правовые позиции Верховного Суда РФ, связанные с применением законодательства о налогах и сборах за 2017 г., отражающие сложившуюся на сегодняшний день кассационную практику применения законодательства о налогах и сборах. Представлен обзорный комментарий к изменениям в законодательстве о налогах и сборах, вступившим в силу в 2017 г., а также обзорный комментарий правовых позиций Конституционного Суда РФ за 2017 г. Настоящее пособие позволит читателю сориентироваться в сложных вопросах применения норм налогового права, увидеть жизнь норм в динамике. Рассчитано на студентов, магистров, аспирантов и практикующих юристов.

УДК 336.22(075.8)
ББК 64.402я73

ISBN 978-5-39-229037-6

© Коллектив авторов, 2018
© Издательство Проспект, 2018

Содержание

Предисловие 6
Обзор изменений в законодательство о налогах и сборах, вступивших в силу в 2017 году 10
Обзор правовых позиций Верховного Суда РФ, связанных с применением норм налогового права за 2017 год 55
Конец ознакомительного фрагмента. 61

Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации. Учебное издание Под редакцией кандидата юридических наук, доцента И. А. Цинделиани

Авторы:

Цинделиани И. А., кандидат юридических наук, доцент, заведующий кафедрой финансового права ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия», профессор кафедры, член Научно-консультативного совета при Верховном Суде РФ; **Васильева Е. Г.,** кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и финансового права СКФ ФГБОУ ВО «РГУП» (г. Краснодар); **Наринян Л. М.,** соискатель кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия»; **Гуменчук В. И.,** соискатель кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия»; **Цинделиани Д. Т.,** аспирант кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия»; **Мамилова Е. Г.,** юрисконсультант Фонда развития и поддержки исследований в области публичного права «ЮС ПУБЛИКУМ».

ebooks@prospekt.org
© Коллектив авторов, 2018
© ООО «Проспект», 2018

Предисловие

Налоговая система является инструментом, обеспечивающим стабильное формирование финансовых ресурсов публично-правовых образований. В целом от стабильного функционирования налоговой системы зависит вся система публичных финансов государства. Публичные финансы являются материальной базой, обеспечивающей достижение целей, стоящих перед государством и иными публично-правовыми образованиями. При этом необходимо понимать, что от эффективного функционирования налоговой системы зависит стабильное развитие всех сегментов экономики государства. Наиболее наглядно о значении налоговых платежей в системе формирования публичных финансов говорят цифры, в частности, за 2017 г.: достигнут рост на 32 % налоговых поступлений в бюджет за последние пять лет. Налоговые поступления в консолидированный бюджет страны составили 17,3 трлн руб. – на 2,9 трлн руб. (почти на 20 %, или 3,1 % ВВП) больше, чем в 2016 году. Сбор налога на прибыль вырос на 18,8 %, всего 3,3 трлн руб.; НДС – на 15,5 %, всего 3,1 трлн руб.; акцизы 1,5 трлн руб., рост на 17,6 %; имущественные налоги 1,2 трлн руб., рост на 11,9 %; НДФЛ 3,3 трлн руб., рост на 7,7 %; во внебюджетные фонды собрано 5,8 трлн руб., рост на 9,1 %. Показатели Закона о федеральном бюджете на 2017 год исполнены на 102,6 % (дополнительно поступило 228 млрд руб.), при этом 60 % (1,7 трлн руб.) прироста поступлений обеспечили нефтегазовые доходы[1]. Основным критерием эффективности деятельности налоговых органов в последнее время стало максимальное достижение плановых показателей мобилизации налоговых платежей. Несомненно, государство, ставя такие цели, стремится обеспечить финансовыми ресурсами реализацию стоящих перед ним задач, в том числе реализацию и обеспечение конституционно-гарантированных прав граждан.

Однако нельзя забывать о влиянии налоговой системы на экономическую жизнь государства в целом и на отдельные сегменты экономики. Это тоже наиболее наглядно демонстрируется в конкретных цифрах налоговой нагрузки на отдельные виды экономической деятельности:

Вид экономической деятельности (согласно ОКВЭД-2)	2017 год	
Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности в 2017 году* Налоговая нагрузка рассчитана как отношение суммы налогов и сборов по данным официальной статистической отчетности ФНС России к обороту организаций по данным Росстата, умноженное на 100%**	**налоговая нагрузка, %**	**справочно: фискальная нагрузка по страховым взносам, %**
ВСЕГО	10,8	3,6
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство – всего	4,3	5,5
растениеводство и животноводство, охота и предоставление соответствующих услуг в этих областях	3,5	5,4
лесоводство и лесозаготовки	7,5	6,8
рыболовство, рыбоводство	7,9	5,5
Добыча полезных ископаемых – всего	36,7	1,8
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых – всего	45,4	1,0
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	18,8	4,1
Обрабатывающие производства – всего	8,2	2,2
производство пищевых продуктов, напитков, табачных изделий	28,2	2,4
производство текстильных изделий, одежды	8,1	4,2
производство кожи и изделий из кожи	7,9	4,7
обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели, производство изделий из соломки и материалов для плетения	2,0	3,6
производство бумаги и бумажных изделий	4,4	1,8
деятельность полиграфическая и копирование носителей информации	9,2	4,3
производство кокса и нефтепродуктов	5,1	0,2
производство химических веществ и химических продуктов	1,9	2,4

производство лекарственных средств и материалов, применяемых в медицинских целях	6,9	3,0
производство резиновых и пластмассовых изделий	6,3	2,6
производство прочей неметаллической минеральной продукции	8,9	3,5
производство металлургическое и производство готовых металлических изделий, кроме машин и оборудования	4,4	2,4
производство машин и оборудования, не включенных в другие группировки	8,8	3,9
производство электрического оборудования, производство компьютеров, электронных и оптических изделий	9,9	4,3
производство компьютеров, электронных и оптических изделий	12,5	5,3
производство электрического оборудования	6,7	3,0
производство прочих транспортных средств и оборудования	4,7	4,8
производство автотранспортных средств, прицепов и полуприцепов	5,1	1,7
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха – всего	6,8	2,4
производство, передача и распределение электроэнергии	8,1	2,2
производство и распределение газообразного топлива	1,3	1,4
производство, передача и распределение пара и горячей воды; кондиционирование воздуха	6,5	4,5
Водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность и ликвидация загрязнений – всего	8,4	4,8
Строительство	10,2	4,3
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов – всего	3,2	1,2
торговля оптовая и розничная автотранспортными средствами и мотоциклами и их ремонт	2,7	1,1
торговля оптовая, кроме оптовой торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	3,1	0,9
торговля розничная, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	3,6	2,2
Деятельность гостиниц и предприятий общественного	9,5	5,7

питания – всего		
Транспортировка и хранение – всего	6,8	4,8
деятельность железнодорожного транспорта: междугородные и международные пассажирские и грузовые перевозки	8,5	6,8
деятельность трубопроводного транспорта	4,5	2,1
деятельность водного транспорта	9,3	4,1
деятельность воздушного и космического транспорта	отр.	3,0
деятельность почтовой связи и курьерская деятельность	14,4	11,6
Деятельность в области информации и связи – всего	16,4	5,2
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	21,3	6,3
Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги	15,4	9,2

В современной научной литературе имеется неоднозначная оценка действующей налоговой системы в государстве. По мнению академика А.Г. Аганбегяна, налоговая система должна удовлетворять трем требованиям: обеспечить пополнение бюджета в соответствии с экономическим развитием страны, играть стимулирующую роль в социально-экономическом росте и выполнять социально регулирующую функцию по справедливой дифференциации зарплаты, доходов, сбережении и имущества[2].

В свою очередь, по мнению профессора А.А. Аузана, сейчас мы отдаем государству в виде налогов 48 копеек с рубля. Утверждения, что в России мы имеем самую маленькую налоговую нагрузку, – это миф. Она находится на уровне Северной Европы.[3]

Как видно, нет однозначной оценки, действующей в государстве налоговой системы. Однако преобладание в деятельности налоговых органов страны фискальных приоритетов делает налоговую систему потенциально высоко конфликтной сферой. Как следствие – динамично меняющаяся статистика рассмотрения налоговых споров.

В настоящем пособии в систематизированном виде представлены правовые позиции, изложенные Верховным Судом РФ в постановлениях Пленума Верховного Суда РФ, Обзорах судебной практики, утвержденных Президиумом Верховного Суда РФ, определениях Судебных коллегии Верховного Суда РФ, связанных с применением норм налогового права за 2017 г. Одновременно представлен обзор изменений в законодательство о налогах и сборах, вступивших в силу в 2017 г. Также в пособии представлен обзор правовых позиций Конституционного Суда РФ, связанных с применением норм налогового права за 2017 г.

Заведующий кафедрой финансового права
Российского государственного университета правосудия
И.А. Цинделиани

Обзор изменений в законодательство о налогах и сборах, вступивших в силу в 2017 году

Часть первая Налогового Кодекса Российской Федерации

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 30.07.2010 № 242-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта»

Согласно предусмотренным законом поправкам, с 1 января 2017 года утрачивают силу положения, установленные подп. 8.1 п. 3 ст. 39 и п. 4.1 ст. 83 НК РФ (которые и были введены этим же федеральным законом).

Таким образом, отменяя подп. 8.1 п. 3 ст. 39 НК РФ, законодатель исключил операцию по передаче имущества участникам хозяйственного общества или товарищества при распределении имущества и имущественных прав ликвидируемых организаций – иностранных организаторов XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи и маркетинговых партнеров Международного олимпийского комитета из перечня операций, которые в целях налогообложения не признавались реализацией товаров (работ, услуг).

Признав утратившим силу п. 4.1 ст. 83 НК РФ, законодатель упразднил уведомительный порядок постановки на налоговый учет обособленных подразделений организаций – иностранных маркетинговых партнеров Международного олимпийского комитета и официальных вещательных компаний, осуществляющих деятельность в рамках договора, заключенного с Международным олимпийским комитетом или уполномоченной им организацией.

Указанные (отмененные) нормы налогового законодательства предоставляли отдельным хозяйствующим субъектам экономические и организационные преференции для повышения инвестиционной привлекательности создания указанных организаций с целью привлечения иностранного капитала на период организации Олимпийских игр и Паралимпийских игр[4].

По завершении указанного периода, с 01 января 2017 года дальнейшее предоставление упомянутых преференций прекращается, следовательно, подп. 8.1 п. 3 ст. 39 и п. 4.1 ст. 83 НК РФ оказываются фактически неприменимыми и потому утрачивают свою актуальность. Это было очевидным на момент введения отменяемых норм в действие, поэтому изменения, внесенные рассматриваемым законом, являются запланированным прекращением действия временных норм, что позволяет освободить налоговое законодательство от неприменяемых («мертвых») норм и способствует повышению качества нормативной базы, регулирующей налоговые правоотношения.

Федеральный закон от 02.04.2014 № 52-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»

В соответствии с данным законом утратил силу абзац 4 п. 2 ст. 52 НК РФ, при этом ст. 129.1 НК РФ была дополнена третьим пунктом.

Согласно утратившему силу абзацу 4 п. 2 ст. 52 НК РФ для налогоплательщиков, уплачивавших налог на основании уведомления налогового органа, в случае отсутствия такого уведомления и сообщения налогоплательщиком (до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом) о наличии у него налогооблагаемого имущества – недвижимости и (или) транспортных средств (п. 2.1 ст. 23 НК РФ), налог мог быть исчислен лишь начиная с налогового периода, в котором была исполнена эта обязанность. В ином случае (если налогоплательщик своевременно не сообщал о наличии у него налогооблагаемого имущества) налог

подлежал исчислению налоговыми органами за (не более чем) три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления (это общее правило предусмотрено абзацем 3 п. 2 ст. 52 НК РФ).

Необходимо отметить, что упомянутая обязанность налогоплательщика-физического лица по представлению сообщения, предусмотренного п. 2.1 ст. 23 НК РФ, вступила в силу с 01.01.2015, поэтому, по логике законодателя, перед абзацем 4 п. 2 ст. 52 НК РФ (вступившем в силу также с указанного времени) стояла задача стимулировать налогоплательщиков к добровольному выполнению указанной новой обязанности. Налогоплательщик-физическое лицо должен был сообщить об имеющихся у него объектах налогообложения до конца 2015 года (при отсутствии налогового уведомления), либо до конца 2016 года, если такие объекты приобретались им в 2015 года

По истечении переходного периода (с 01.01.2015 по 31.12.2016), когда добросовестные налогоплательщики могли сообщить о наличии у них объектов налогообложения, получая за это возможность начисления налога только начиная с налогового периода, в котором такое сообщение было передано налоговому органу, законодатель прекратил действие абзаца 4 п. 2 ст. 52 НК РФ, предоставлявшего в качестве поощрения сокращенный период времени, за который мог быть начислен налог, и с 01.01.2017 ввел в действие п. 3 ст. 129.1 НК РФ, устанавливающий санкцию за неисполнение налогоплательщиком обязанности, предусмотренной п. 2.1 ст. 23 НК РФ (штраф в размере 20 % от суммы налога, который был начислен в отсутствие (а равно при несвоевременном представлении) сообщения налогоплательщика об имеющихся у него объектах налогообложения).

Федеральный закон от 15.02.2016 № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)"»

Согласно предусмотренным законом поправкам отменяется действие абзаца 3 подп. 6 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ, изменяется содержание п. 10 ст. 25.13-1 НК РФ, а п. 3 ст. 25.15 НК РФ дополняется третьим абзацем.

Указанные изменения сводятся к тому, что с 1 января 2017 года из перечня осуществляющих операции с облигациями контролируемых иностранных организаций, чья прибыль освобождается от налогообложения, были исключены организации, уполномоченные на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям (абзац 3 подп. 6 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ).

Для контролируемых иностранных организаций, указанных в подп. 6 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ, сохранивших право льготного налогообложения, с 1 января 2017 года уточнены правила освобождения от налогообложения прибыли (п. 10 ст. 25.13-1 НК РФ).

Вступает в силу абзац третий п. 3 ст. 25.15 НК РФ, в соответствии с которым в случае, если доля участия налогоплательщика – контролирующего лица в контролируемой иностранной организации отличается от доли в прибыли, на которую налогоплательщик в случае ее распределения имеет право (в соответствии с ее личным законом, уставными документами либо соглашением между ее акционерами (участниками)), прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика – контролирующего лица в доле, соответствующей доле в прибыли контролируемой иностранной компании, на которую это лицо имеет право на дату принятия решения о распределении прибыли, принятого в календарном году, следующем за налоговым периодом по соответствующему налогу для налогоплательщика – контролирующего лица, на который приходится дата окончания финансового года в соответствии с личным законом этой контролируемой иностранной компании, а в случае, если такое решение не принято, то на 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом по соответствующему налогу для налогоплательщика – контролиру-

ющего лица, на который приходится дата окончания финансового года контролируемой иностранной компании.

По своей сути вновь вводимое положение налогового законодательства сводится к тому, что в случаях, когда доля участия контролирующего лица в контролируемой иностранной организации фактически отличается от его номинальной доли в прибыли (в соответствии с уставными документами или соглашением между акционерами), налоговую базу необходимо рассчитывать исходя именно из доли прибыли, а не номинальной доли участия в контролируемой иностранной организации.

Федеральный закон от 01.05.2016 № 130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»

Закон вводит новый, четвертый абзац в п. 3 ст. 88, а также вносит изменения в содержание абзаца первого п. 1 ст. 129.1 НК РФ.

Абзац 4 п. 3 ст. 88 НК РФ вводится законодателем в развитие тенденции перехода на электронный документооборот между налогоплательщиком и налоговым органом. С момента вступления в силу обсуждаемых изменений налогоплательщики, на которых НК РФ возложена обязанность представлять налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость в электронной форме, при проведении камеральной налоговой проверки такой налоговой декларации представляют пояснения в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи в установленном порядке. Причем налогоплательщик не обладает правом выбора способа представления пояснений, поскольку в этом же абзаце НК РФ законодатель уточнил, что при представлении указанных пояснений на бумажном носителе такие пояснения не считаются представленными. То есть в рамках проведения камеральной проверки электронной декларации по НДС налогоплательщик предоставляет пояснения исключительно в электронном виде.

Примечательно, что вступающая в силу с этого же времени новая редакция абзаца 1 п. 1 ст. 129.1 НК РФ теперь однозначно квалифицирует непредставление пояснений, предусмотренных п. 3 ст. 88 НК РФ как налоговое правонарушение и устанавливает соответствующую санкцию, что исключает споры о принципиальной возможности привлечения налогоплательщика к ответственности за непредставление (несвоевременное представление) пояснений с привлечением к ответственности согласно п. 1 ст. 126 НК РФ.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование»

Данным законом с 1 января 2017 г. ч. 2 НК РФ была дополнена Разделом XI «Страховые взносы в Российской Федерации», устанавливающим новый вид обязательного платежа – страховой взнос.

Обязательный платеж в виде страхового взноса по своей правовой природе существенно отличается от налога и сбора, в связи с чем эта новая категория не укладывалась в понятийный аппарат, предусмотренный ч. 1 НК РФ в редакции, действовавшей до вступления в силу рассматриваемых изменений. В этой связи, одновременно с установлением нового обязательного платежа в ч. 2 НК РФ, законодателем были внесены множественные системные поправки в ч. 1 НК РФ, которые были призваны интегрировать страховые взносы в действующий массив налогово-правовых норм.

В целях раскрытия понятия страховых взносов законодатель дополнил содержание ст. 8 НК РФ п. 3, определяющим, что страховые взносы – это обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обяза-

тельного социального страхования, а также взносы, взимаемые с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц.

В отличие от определений налога и сбора, данных в п. 1 и 2 ст. 8 НК РФ, понятие страховых взносов законодатель раскрыл лишь путем перечисления отдельных видов обязательных страховых взносов, не выделяя при этом признаков, характеризующих такие платежи, и отличающих их от налога, сбора или иных обязательных публичных платежей.

Дополнительно обратим внимание, что к отношениям по установлению и взиманию страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой указанных страховых взносов, обжалования актов, действий (бездействия) должностных лиц соответствующих органов контроля и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется (п. 3 ст. 2 НК РФ).

Перечисление законодателем конкретных видов обязательных страховых взносов, регулируемых НК РФ (п. 3 ст. 8 НК РФ), с оговоркой о том, какие страховые взносы выходят за пределы его регулирования (п. 3 ст. 2 НК РФ), в отсутствие определения существенных признаков страховых взносов, выделяющих его среди других обязательных платежей, на наш взгляд, все же нельзя отнести к упущению законодателя. Сущность страхового взноса хорошо известна из сферы гражданского права, и, даже попадая в сферу налогово-правового регулирования, она не теряет своей экономической природы, так как остается платой за страхование. В противовес страховым взносам, налоги и сборы в рамках современного отечественного права появились и существуют исключительно как платежи, порожденные налоговым законодательством, и поэтому требуют раскрытия их признаков в НК РФ.

Важно заметить, что в силу п. 1 ст. 11 НК РФ гражданско-правовая природа обязательных страховых взносов, указанных в п. 3 ст. 8 НК РФ, остается в них ровно настолько, насколько это позволяет законодательство о налогах и сборах, поэтому теоретическая возможность апеллировать к нормам гражданского законодательства в спорах, связанных с уплатой обязательных страховых взносов, сохраняется лишь в пределах, не урегулированных НК РФ.

Заметим, что имеющаяся специфика страховых взносов нашла свое отражение при внесении соответствующих изменений в ч. 1 НК РФ, поскольку указанные обязательные платежи не вошли в систему налогов и сборов (глава 2 НК РФ), а образовали отдельный вид обязательных платежей (глава 2.1 НК РФ), регулируемых законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (п. 1 ст. 1 НК РФ).

Положения новой главы 2.1 НК РФ по принципу уровней системы налогов и сборов (глава 2 НК РФ) закрепляют федеральный уровень страховых взносов, что означает обязательность их уплаты на всей территории Российской Федерации (ст. 18.1 НК РФ). Кроме того, немаловажные положения содержит также нововведенная ст. 18.2 НК РФ, устанавливающая элементы обложения страховыми взносами (объект обложения, база для исчисления, расчетный период, тариф, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты страховых взносов).

Несмотря на то что в ст. 18.2 НК РФ не содержится оговорки, из которой следует категоричная обязательность определения законом каждого из упомянутых элементов страхового взноса при его установлении (по аналогии со ст. 17 НК РФ, устанавливающей обязательные элементы налога), все же полагаем, что без определения в законе элементов, указанных в ст. 18.2 НК РФ, страховые взносы не только не могут считаться формально установленными, но даже фактически не могут быть потребованы к уплате, поскольку без упомянутых (по сути обязательных) элементов обложения невозможно определить сумму страховых взносов, подлежащих уплате или сроки их уплаты.

Также законодатель предусмотрел особенности зачета/возврата излишне уплаченного/взысканного страхового взноса (п. 1.1 и 6.1 ст. 78, а также п. 1.1 ст. 79 НК РФ), во всех

остальных случаях распространив на страховые взносы общий порядок зачета/возврата, применимый для зачета возврата излишне уплаченных/взысканных налогов и (или) сборов (п. 14 ст. 78, п. 9 ст. 79 НК РФ).

Рассматривая изменения в ч. 1 НК РФ, внесенные с 1 января 2017 года вышеуказанным федеральным законом, заметим, что помимо упомянутых принципиальных изменений, законодатель уделил внимание и техническим правкам, дополнительно встраивающим в контекст отдельных положений ч. 1 НК РФ термины, касающиеся уплаты страховых взносов, в НК РФ появляются формулировки типа «налоги (сборы, страховые взносы)», «налогоплательщики (плательщики сборов, плательщики страховых взносов)», «сумма налога, сбора, страховых взносов», «расчет по страховым взносам» и т. д.

Статья 23 НК РФ была дополнена п. 15, устанавливающим новую обязанность налоговых органов по представлению указанных в данном пункте сведений в территориальные органы Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации, Федерального фонда обязательного медицинского страхования сведений. Необходимость указанного дополнения очевидна, поскольку до передачи функций администрирования обязательных страховых взносов налоговым органам, территориальные органы Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ и Федерального фонда обязательного медицинского страхования РФ самостоятельно собирали необходимые сведения в рамках реализации возложенных на них полномочий, а с 1 января 2017 года могут получить данные сведения не иначе как от органа, к которому перешли функции администрирования страховых взносов.

Пункт 7 ст. 83 НК РФ изложен в новой редакции, позволяющей с 1 января 2017 года физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, в целях их постановки на налоговый учет обращаться с соответствующим заявлением в любой налоговый орган, а не только по месту своего жительства, как это имело место ранее.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

Рассматриваемым законом были внесены системные поправки в НК РФ, направленные на установление налога на добавленную стоимость при совершении иностранными организациями операций по оказанию российскому потребителю электронных услуг, включая продажу прав на различный цифровой контент через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через информационно-телекоммуникационную сеть Интернет. Учитывая, что самым популярным источником цифрового контента в России по факту являлась платформа Google Play, в обиходе данный закон получил название «налог на Google», хотя по факту обязанность по оплате налога распространяется на любые иностранные организации, оказывающие соответствующие электронные услуги.

Изменения, предусмотренные законом, затронули не только положения ч. 2 НК РФ, устанавливающие налог на добавленную стоимость (глава 21 НК РФ), но и потребовали дополнений отдельных положений ч. 1 НК РФ, где законодатель закрепил специальное основание и порядок постановки на учет и снятие с учета в налоговых органах иностранных организаций, оказывающих вышеуказанные электронные услуги (ст. 83 НК РФ дополнена п. 4.6, введен абзац 10 в п. 2 ст. 84 НК РФ), обязал такие иностранные организации представлять в налоговый орган документы (информацию), сведения, предусмотренные НК РФ (ст. 23 НК РФ дополнена п. 5.2), регламентировал особенности электронного документооборота между указанными иностранными организациями и налоговыми органами с использованием личного кабинета налогоплательщика (ст. 11.2 НК РФ дополнена п. 3, ст. 31 НК РФ дополнена п. 6), предоставил налоговому органу право при проведении камеральной налоговой проверки по налогу на добавленную стоимость истребовать у иностранной организации, состоящей на учете в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ, документы (информацию), подтверждающие, что местом

оказания услуг, указанных в п. 1 ст. 174.2 НК РФ, признается территория Российской Федерации, а также иную информацию (сведения) относительно таких услуг (ст. 88 НК РФ дополнена п. 8.5).

Федеральный закон от 30.11.2016 № 399-ФЗ «О внесении изменений в статьи 83 и 84 части первой и статью 226 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Настоящим федеральным законом законодатель закрепил правовой статус налогового агента (ст. 24 НК РФ) за российскими организациями, которые производят перечисление сумм денежного довольствия, денежного содержания, заработной платы, иного вознаграждения (иных выплат) военнослужащим и лицам гражданского персонала (федеральным государственным гражданским служащим и работникам) Вооруженных Сил Российской Федерации.

Соответствующие изменения коснулись, в первую очередь, содержания главы 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» (дополнительно введен п. 7.1 ст. 226 НК РФ), о чем подробнее будет изложено в комментарии к изменениям ч. 2 НК РФ.

В то же время применительно к части первой НК РФ рассматриваемые изменения отразились в необходимости урегулирования порядка постановки на налоговый учет (снятия с учета) таких организаций в качестве налогового агента на основании п. 7.1 ст. 226 НК РФ. В этой связи ст. 83 НК РФ была дополнена п. 4.8, устанавливающим форму заявления (электронное заявление), способ его подачи (по телекоммуникационным каналам связи либо через личный кабинет налогоплательщика) и срок постановки налоговым органом организации на налоговый учет (снятия с налогового учета) – в течение пяти дней с момента получения налоговым органом соответствующего заявления. Учитывая, что иной оговорки закон не предусматривает, указанный срок согласно п. 6 ст. 6 НК РФ следует исчислять в рабочих днях.

Заметим, что момент, с которого у организации появляется обязанность подать такое заявление (равно как и срок на его подачу), законом не был регламентирован. Полагаем, что постановка на учет в качестве налогового агента должна быть выполнена заблаговременно до фактического момента выполнения организацией функции налогового агента по удержанию и перечислению налога в бюджет соответствующего уровня (с учетом пятидневного срока на постановку налоговым органом на учет). При этом логично предположить, что заблаговременность будет выражаться в постановке на налоговый учет до начала исполнения обязанностей налогового агента, поскольку иное затрудняет (делает невозможным) контроль со стороны налогового органа за исполнением налоговым агентом возложенных на него обязанностей.

В то же время в условиях отсутствия указания в законе срока, когда организация, признаваемая на основании п. 7.1 ст. 226 НК РФ налоговым агентом, должна подать заявление о постановке на налоговый учет, спорной представляется возможность привлечения организации к ответственности за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, поскольку диспозиция ч. 1 ст. 126 НК РФ предполагает нарушение налоговым агентом установленного срока, который фактически закон не устанавливает. Вместе с тем, организация, не выполнившая обязанности налогового агента по удержанию и (или) перечислению налога, несет ответственность в соответствии со ст. 123 НК РФ.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»

Указанным законом в ч. 1 НК РФ был внесен ряд поправок, часть из которых носит технический характер. Среди ключевых поправок закона, на наш взгляд, необходимо выделить следующие.

Пункт 1 ст. 45 НК РФ был дополнен абзацами 4 и 5, согласно которым уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом, при этом иное лицо не вправе требовать возврата из бюджетной системы Российской Федерации уплаченного за налогоплательщика налога.

Эти поправки призваны поставить точку в непрекращающихся теоретических (научных) дискуссиях и судебных спорах о возможности уплаты налога иным лицом помимо налогоплательщика, что регулярно становилось предметом рассмотрения высших судебных инстанций, дававших оценку по сути одному и тому же вопросу: какое значение заложено законодателем в положение п. 1 ст. 45 НК РФ, устанавливающее правило об обязанности налогоплательщика самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Не оставался в стороне от этих споров и Конституционный Суд РФ, также высказавший свою позицию по данному вопросу: «…Положения пунктов 1 и 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации в их взаимосвязи свидетельствуют о том, что в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, т. е. от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. При этом на факт признания обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненной не влияет то, в какой форме – безналичной или наличной – происходит уплата денежных средств; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Иное толкование понятия “самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога” приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов»[5].

Данная правовая позиция была широко востребована судами (в том числе высшими судебными инстанциями), которые, в большинстве случаев, ссылаясь на разъяснения Конституционного Суда РФ, подтверждали правоту налоговых органов, отказывавших признать факт уплаты налога за налогоплательщика иным лицом.

Буквальное прочтение положений п. 1 ст. 45 НК РФ все-таки предполагало возможность установления законом особых случаев, когда общее правило о самостоятельной уплате налога не применяется. К таким случаям относится уплата налога за налогоплательщика налоговым агентом (ст. 24 НК РФ) или представителем (глава 4 НК РФ), хотя в отсутствие четких требований закона, предъявляемых к оформлению уплаты налога уполномоченным представителем, зачастую также провоцировало споры с налоговыми органами.

В любом случае благодаря рассматриваемым поправкам применительно к правоотношениям, возникшим начиная с 1 января 2017 г., вопрос трактовки и возможности уплаты налога за налогоплательщика иным лицом перестает быть дискуссионным и позволяет налогоплательщикам наиболее комфортным для себя образом исполнять публичную имущественную обязанность по уплате налога без ущерба бюджетных интересам, что, на наш взгляд, вполне согласуется с принципом удобства налогообложения, который ранее фактически игнорировался жестким правилом о необходимости уплаты налога лично налогоплательщиком.

Рассматриваемым законом в ст. 45 НК РФ дополнительно был введен п. 9, согласно которому правила указанной статьи применяются также в отношении страховых взносов (применительно к которым ранее, до передачи полномочий по их администрированию налоговым органам, закон также не предусматривал возможности уплаты иными лицами, помимо лиц, признаваемых плательщиками страховых взносов). Такое своевременное уточнение, внесенное до введения в действие нового порядка уплаты страховых взносов, предотвращает споры

относительно возможности уплаты данных взносов иными лицами помимо формальных плательщиков.

Применительно к страховым взносам также заметим, что указанным законом ст. 88 была дополнена п. 8.6, расширяющим список документов (сведений), которые вправе истребовать налоговый орган при проведении камеральной проверки по уплате страховых взносов. Указанным пунктом налоговому органу предоставляется право истребовать у плательщика страховых взносов сведения и документы, подтверждающие обоснованность отражения сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, и применения пониженных тарифов страховых взносов.

В отсутствие таких поправок, с учетом п. 7 ст. 88 НК РФ, ограничивающего список документов, которые могут быть истребованы при проведении камеральных проверок, налоговый орган был вправе истребовать лишь документы и сведения, прямо оговоренные указанной статьей (см., например, п. 3 и 6 ст. 88 НК РФ).

С 1 января 2017 года п. 3 ст. 74 НК РФ излагается в новой редакции, согласно которой налоговый орган наделяется правомочием взыскать налог с поручителя, несущего солидарную ответственность за неуплату налога налогоплательщиком, в таком же (внесудебном) порядке, как и с самого налогоплательщика. Ранее принудительное взыскание с поручителя допускалось исключительно в судебном порядке, что значительно усложняло налоговым органам взыскание налога с поручителя.

Безусловно, такие изменения закона существенно снижают гарантии защиты имущественных интересов поручителей, тем не менее, равная ответственность налогоплательщика и поручителя (равная не только по сумме солидарного долга, но и по порядку его взыскания) в целом представляется обоснованной. К тому же такой подход законодателя не ограничивает поручителя права защищать свои интересы в судебном порядке.

Статья 85 НК РФ была дополнена п. 4.1, положения которого возлагают на уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю (надзору) за деятельностью саморегулируемых организаций арбитражных управляющих, оценщиков, а также на федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности обязанность не позднее 10-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения сведения за предшествующий месяц о лицах (об арбитражных управляющих, оценщика и о патентных поверенных), внесенных или исключенных из реестров, которые ведутся указанными органами.

Еще одной поправкой, внесенной рассматриваемым федеральным законом, является дополнение п. 4 ст. 105.14 НК РФ подп. 6 и 7, которыми законодатель исключил некоторые сделки из состава контролируемых, независимо от того, соответствуют ли они условиям, предусмотренным п. 1–3 НК РФ. Речь идет о сделках по предоставлению поручительств (гарантий) в случае, если все стороны такой сделки являются российскими организациями, не являющимися банками, а также сделках по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация.

Поправки, внесенные в абзац 1 п. 1 ст. 132 НК РФ, расширили перечень случаев привлечения к ответственности банков за открытие счета без предоставления необходимых сведений и (или) документов. В новой редакции абзаца 1 п. 1 ст. 132 НК РФ дополнительно устанавливается ответственность банка, в частности, за открытие российской организации, иностранной некоммерческой неправительственной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через отделение, аккредитованному филиалу, представительству иностранной организации, индивидуальному предпринимателю, счета инвестиционному товариществу при отсутствии сведений о соответствующих идентификационном номере налогоплательщика, коде причины постановки на учет в налоговом органе, дате постановки на учет

в налоговом органе, открытие счета иностранной организации, не указанной в подп. 1 п. 1 ст. 86 настоящего Кодекса.

Также были внесены изменения в ст. 135.1 НК РФ, устанавливающую ответственность банков за непредставление справок (выписок) по операциям и счетам (счету инвестиционного товарищества) в налоговый орган: после слова «банком» указанная статья была дополнена словами «, кредитной организацией, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций,».

Подобная поправка позволила привлекать к соответствующей ответственности банки, лицензии которых были отозваны. Ранее это было невозможно по формальным причинам, поскольку организация, не имеющая лицензии на осуществление банковских операций (в том числе, по причине ее отзыва), с точки зрения закона не могла быть признана банком (ст. 1 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности»).

Федеральный закон от 28.12.2016 № 475-ФЗ «О внесении изменений в статью 105.14 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

Указанным законом, завершающим внесение изменений в НК РФ в 2016 года, был внесен ряд поправок, затронувших, в том числе, ч. 1 НК РФ.

Пункт 2 ст. 105.14 НК РФ был дополнен подп. 8, которым расширен перечень сделок, признаваемых законодательством о налогах и сборах контролируемыми. С 1 января 2017 года к числу контролируемых относятся сделки, если хотя бы одна из сторон является исследовательским корпоративным центром, указанным в Федеральном законе «Об инновационном центре “Сколково”, применяющим освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на добавленную стоимость в соответствии со статьей 145.1 части второй настоящего Кодекса».

Изменения, применяемые с 01.07.2017

Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»

В соответствии с данным федеральным законом, ч. 1 НК РФ с 1 июля 2017 года изменяется за счет дополнения п. 1 ст. 32 НК РФ подп. 16.

Новые положения, расширяющие список обязанностей налоговых органов, предусматривают предоставление по заявлению налогоплательщика документа в электронной форме или на бумажном носителе, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, в порядке, по форме и формату, которые утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Указанный документ, подтверждающий статус налогового резидента Российской Федерации, может быть необходим, например, для представления компетентным органам иного государства с целью правильного исчисления и уплаты налога в тех случаях, когда согласно законодательству этого государства (либо международному договору, участником которых является соответствующее государство) статус резидента влияет на порядок исчисления и (или) уплаты налога, либо такой документ требуется для передачи контрагентам, для которых резидентный статус налогоплательщика также оказывает влияние на их права и (или) обязанности.

Обратим внимание, что до указанных поправок налоговое законодательство не предусматривало обязанности налогового органа по выдаче документа, подтверждающего статус резидента. Тем не менее, такая процедура существовала и была регламентирована Информационным сообщением ФНС России «О процедуре подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации».

К настоящему времени, в соответствии с подп. 16 п. 1 ст. 32 НК РФ Федеральной налоговой службой Российской Федерации были разработаны и утверждены формы заявления о представлении документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Феде-

рации, документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, а также порядка предоставления такого документа[6].

Изменения, применяемые с 19.08.2017

Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»

Указанным федеральным законом ч. 1 НК РФ дополняется новой ст. 54.1, устанавливающей пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов. Указанные пределы сводятся к установлению правил, которые налогоплательщик обязан учитывать, при уменьшении суммы налога, подлежащего к уплате.

Пунктом 1 ст. 54.1 НК РФ законодатель констатирует наличие запрета на уменьшение налогоплательщиком суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика. По сути этот запрет не является чем-то новым, так как и ранее подобные действия по факту не допускались, в частности, ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, была предусмотрена п. 3 ст. 120 НК РФ еще с момента вступления в силу ч. 1 НК РФ с 1 января 1999 г.

Тем не менее, упоминание этого очевидного запрета в ст. 54.1 НК РФ потребовалось законодателю, чтобы зафиксировать перечень всех возможных действий по незаконному уменьшению налогоплательщиком налогового платежа и дополнить основной запрет новыми ограничениями (ранее не упомянутыми в законе), нарушение которых по своим правовым последствиям приравнивается к искажению сведений о фактах хозяйственной жизни и объектах налогообложения.

Заметим, что ранее закон не только не устанавливал особых условий, при которых уменьшение налоговой базы и (или) налога к уплате могло быть признано неправомерным, но и положениями п. 7 ст. 3 НК РФ декларировал необходимость толкования в пользу налогоплательщика всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах (так называемая презумпция добросовестности налогоплательщика).

В таких условиях, в отсутствие прямого урегулирования на уровне закона, многочисленные типовые споры между налоговыми органами и налогоплательщиками сформировали судебную практику, на основании которой вопрос правомерности уменьшения налогового платежа разрешался на основании устанавливаемых (и периодически пересматриваемых) высшими судебными инстанциями критериями отделения добросовестных налогоплательщиков от недобросовестных, обоснованной налоговой выгоды от необоснованной[7]. При этом наиболее комплексным судебным актом, определяющим критерии обоснованности налоговой выгоды (полностью не утратившей своей актуальности на сегодняшний день), безусловно является Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», основные идеи которого и были заложены законодателем в рассматриваемые нами положения ст. 54.1 НК РФ.

В соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ уменьшение налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога допустимо, если основной целью совершения сделки (операции) не является неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

Указанное основание реализует в законе судебную доктрину деловой цели, запрещающей налогоплательщику уменьшать налог путем совершения сделки (операции), основной целью которой является сокращение налогового бремени.

К действиям по незаконному уменьшению налога по указанному основанию можно отнести «дробление» бизнеса в целях применения льготы. Например, если возможность льготного налогообложения ограничена размером дохода или штатной численностью, то хозяйствующий

субъект, масштабы деятельности которого превышают льготный лимит, может быть реструктуризирован в несколько мелких хозяйствующих субъектов, каждый из которых будет работать в пределах установленного лимита и применять льготное налогообложение. В результате совокупный налог, уплачиваемый через раздробленные структуры, будет меньше (на сумму используемой льготы), чем если бы хозяйствующий субъект уплачивал налог исходя из реальных масштабов деятельности, не прибегая к дроблению бизнеса и уплачивая налог на общих основаниях. Если налоговым органом будет доказано, что основной целью такого «дробления» являлось именно получение налоговых преференций, а не конкретные причины делового характера (оптимизация бизнес-структуры в целях сокращения операционных расходов, повышения эффективности управления и т. п.), то налог будет доначислен без учета льготы, ради которой такое «дробление» и было задумано.

В качестве еще одного необходимого условия законного уменьшения налогового платежа в подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ законодатель установил требование о том, что обязательство по сделке (операции) должно быть исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Соблюдение этого критерия требует не просто наличия фактических результатов проведенной хозяйственной операции, но и совершения указанных операций именно тем лицом, которое их исполнило согласно оформленным документам.

Чтобы продемонстрировать специфику критерия, предусмотренного подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, приведем следующий пример. Налогоплательщик выполнил подрядные работы для собственных нужд силами одного привлеченного подрядчика, а при оформлении сделки и отражении ее в бухгалтерском и налоговом учетах вместо реального подрядчика указывает иное лицо и направляет платеж в счет оплаты работ этому иному лицу, которое фактически работы по договору не выполняло.

При выявлении такой ситуации, несмотря на наличие фактических результатов сделки (работы выполнены) и реальность понесения затрат на оплату выполненных работ, руководствуясь подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, налоговый орган сможет отказать налогоплательщику признать расходы по оплате выполненных работ в качестве уменьшающих налогооблагаемую прибыль, если докажет, что формальный (указанный в договоре) подрядчик не выполнял и не мог выполнить работы по причине отсутствия у него соответствующего штата, материально-технической базы и т. п. (по факту такой формальный подрядчик мог оказаться так называемой «фирмой-однодневкой», которая не заплатит налог с перечисленного дохода по договору подряда).

Подобный критерий расширяет судебную доктрину реальности совершенной сделки, заставляя уделять внимание не только действительным результатам сделки, но и ее реальным участникам (фактически возлагая при этом на налогоплательщика ответственность за выбор контрагента).

Указанные положения ст. 54.1 НК РФ касаются налогоплательщиков, плательщиков сборов, страховых взносов, налоговых агентов и применяются при проверках, назначенных после 19 августа 2017 года (т. е. с момента вступления в силу ст. 54.1 НК РФ).

При применении п. 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ важно учитывать, что подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным (п. 3 ст. 54.1 НК РФ).

Согласно рассматриваемому закону, доказывание обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 54.1 НК РФ, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных п. 2 ст. 54.1 НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V.1, V.2 НК РФ (ст. 82 НК РФ дополнена п. 5 соответствующего содержания), при этом новые условия правомерного уменьшения налоговых платежей применяются при камеральных налоговых проверках налоговых деклараций (расчетов), представленных в налоговый орган после дня вступления в силу рассматриваемого Федерального закона, а также выездных налоговых проверок и проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу этого же Федерального закона.

Таким образом, положения ст. 54.1 НК РФ призваны законодательно закрепить условия, признаваемые неправомерным уменьшением налога (получение необоснованной налоговой выгоды), чтобы исключить случаи, когда в доход бюджета соответствующего уровня поступает меньшая сумма налога, чем та, на которую можно было рассчитывать при добросовестном соблюдении налогоплательщиком требований закона.

Федеральный закон от 18.07.2017 № 173-ФЗ «О внесении изменений в статью 55 части первой Налогового кодекса Российской Федерации»

Изначально предлагаемый законопроект был призван устранить неравенство между налогоплательщиками организациями и индивидуальными предпринимателями, содержащееся в ст. 55 НК РФ. В частности, п. 2 указанной статьи до внесения изменений, предусмотренных рассматриваемым законом, устанавливал, что при создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания, при этом инициаторы законопроекта предлагали распространить аналогичный порядок определения налогового периода в отношении индивидуальных предпринимателей.

Однако в процессе его рассмотрения законопроект был существенно изменен и доработан. В итоге был установлен общий для организаций и индивидуальных предпринимателей порядок определения продолжительности налогового периода для случая создания организации (регистрации индивидуального предпринимателя) и (или) ликвидации организации (прекращения деятельности индивидуальным предпринимателем) в текущем налоговом периоде.

Указанный федеральный закон учитывает различную продолжительность налоговых периодов и расчетного периода уплаты страховых взносов (календарный год, квартал, месяц), предусматривает специфику определения налогового периода для адвокатов, медиаторов, нотариусов, занимающихся частной практикой, арбитражных управляющих, оценщиков, патентных поверенных и иных лиц, занимающихся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой и другие изменения.

Изменения, применяемые с 01.10.2017

Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»

В отношении недоимки, образовавшейся с 1 октября 2017 года, применяется новый порядок расчета пеней, установленный п. 4 ст. 75 НК РФ в редакции рассматриваемого закона.

Законодатель вводит дифференцированную ставку пеней в отношении недоимки налогоплательщиков организаций, при этом для индивидуальных предпринимателей (равно как и для физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность), по-прежнему применяется фиксированная ставка пеней в размере 1/300 ставки рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации.

Для организаций-должников пени подлежат расчету исходя из 1/300 ставки рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации за просрочку до 30 календарных дней

включительно, а начиная с 31 календарного дня начисление осуществляется в повышенном (двойном) размере исходя из 1/150 ставки рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации, действующей на соответствующий период просрочки.

Обратим внимание, что согласно Указанию Банка России от 11.12.2015 № 3894-У «О ставке рефинансирования Банка России и ключевой ставке Банка России», с 1 января 2016 года Банком России не устанавливается самостоятельное значение ставки рефинансирования Банка России, при этом ее значение приравнивается к значению ключевой ставки Банка России, определенному на соответствующую дату. Соответственно при расчете пеней следует исходить из размера ключевой ставки Банка России.

Изменения, применяемые с 14.11.2017

Федеральный закон от 14.11.2017 № 323-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»

Данным федеральным законом усовершенствованы положения Главы 9 НК РФ, регулирующей порядок изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа.

В частности, п. 1 ст. 61 НК РФ был дополнен абзацем, согласно которому законодатель выделяет особый случай изменения срока уплаты налога и сбора, указанного в требовании об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов, направленном налогоплательщику в соответствии со ст. 69 НК РФ по результатам проведения налоговым органом налоговой проверки.

Одновременно п. 2 ст. 64 НК РФ дополняется подп. 7, которым устанавливается новое специальное основание для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога, а именно – невозможность единовременной уплаты сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации по результатам налоговой проверки, до истечения срока исполнения направленного в соответствии со ст. 69 НК РФ требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов.

Обратим внимание, что изменение срока уплаты налога и сбора по рассматриваемому (новому) основанию осуществляется только в форме рассрочки (абзац 2 п. 3 ст. 61 НК РФ, введенный рассматриваемым Федеральным законом).

Применения рассрочки на указанном основании осуществляется по заявлению налогоплательщика (п. 5 ст. 64 НК РФ) и предоставляется при наличии установленных налоговым органом условий, определенных дополнительно введенными абзацами 7–13 п. 5.1 ст. 64 НК РФ, а именно:

• сумма поступлений денежных средств на счета заинтересованного лица в банках за трехмесячный период, предшествующий подаче заявления о предоставлении рассрочки, меньше суммы краткосрочных обязательств заинтересованного лица (с учетом подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации по результатам налоговой проверки сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов), уменьшенной на величину доходов будущих периодов, по сведениям представленной в установленном порядке в налоговый орган бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату, при соблюдении предусмотренных настоящим пунктом условий;

• финансовое положение заявителя не позволяет уплатить этот налог в срок, указанный в требовании об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов, направленном заинтересованному лицу в соответствии со ст. 69 НК РФ, если имеется возможность уплаты заинтересованным лицом этого налога в течение срока, на который предоставляется рассрочка;

• заинтересованное лицо одновременно удовлетворяет следующим условиям:

– сумма налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, установленная в результате проведения налоговым органом налоговой проверки, составляет не более 70 процентов

и не менее 30 процентов по отношению к выручке от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) за год, предшествующий году вступления в силу решения по результатам соответствующей налоговой проверки;

– со дня создания организации, регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя до дня подачи в уполномоченный орган заявления о предоставлении рассрочки по уплате налога прошло не менее одного года;

– в отношении организации, физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);

– организация не находится в процессе реорганизации или ликвидации;

– решение налогового органа по результатам налоговой проверки, в соответствии с которым подлежит уплате в бюджетную систему Российской Федерации сумма налога, указанная в заявлении заинтересованного лица о предоставлении рассрочки по уплате налога, не обжалуется в соответствии с главой 19 НК РФ на момент подачи такого заявления. При этом решение о предоставлении рассрочки по уплате налога подлежит отмене в случае, если после его вынесения заинтересованное лицо обжаловало решение налогового органа по результатам налоговой проверки, в соответствии с которым подлежит уплате сумма налога, указанная в решении о предоставлении рассрочки по уплате налога.

Особое внимание обращает на себя последнее упомянутое условие предоставления рассрочки, фактически требующее от налогоплательщика отказаться от обжалования требования налогового органа. То есть если налогоплательщик отвечает всем остальным условиям предоставления отсрочки, но по существу не согласен с требованием налогового органа и считает его незаконным (полностью или частично), то у такого налогоплательщика есть два варианта: либо отказаться от претензии к налоговому органу, получив эту рассрочку, либо, рискнув, обжаловать требование налогового органа, лишив себя возможности получить рассрочку. Полагаем, что недопустимо ставить налогоплательщика перед подобным выбором. Если имеются сомнения в законности действий налогового органа и налогоплательщик готов защищать свою позицию, такой спор должен быть безусловно разрешен в установленном порядке, чтобы исключить дальнейшее распространение ошибки налогового органа на других налогоплательщиков.

И если для налогоплательщика, нуждающегося в рассрочке и признающего задолженность, по понятным причинам рассматриваемое положение закона никаких проблем не создает, то налогоплательщик, не согласный с суммой предъявленного требования, вынужден сопоставлять для себя риск отказа в удовлетворении жалобы с выгодой от использования рассрочки. К тому же, если налогоплательщик не согласен с налоговым органом лишь в незначительной части требуемой к уплате суммы налога, то он будет вынужден смириться со всеми, даже с самыми явными нарушениями налогового органа, поскольку цена такого частичного обжалования – полное лишение возможности использования рассрочки, в том числе и на основную сумму задолженности, признаваемой налогоплательщиком.

Такое положение закона, на наш взгляд, совершенно не согласуется с правом налогоплательщика защищать свои права и законные интересы при противоправных действиях налогового органа и фактически представляет собой узаконенный шантаж – рассрочка в обмен на отказ обжалования незаконных действий налогового органа. Это потворствует прикрытию незаконных действий (ошибок) налоговых органов, которым не будет дана надлежащая оценка вышестоящим налоговым органом или судом, что явно не способствует повышению уровня квалификации сотрудников налоговых органов и в целом сказывается на качестве налогового контроля.

Изменения, применяемые с 27.11.2017

Федеральный закон от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний»

1 июля 2015 года для Российской Федерации вступила в силу Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбург, 25 января 1988 года) – далее «Конвенция». На основании указанной Конвенции, согласно решениям Правительства Российской Федерации, ФНС России была уполномочена подписать многосторонние соглашения компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами и об автоматическом обмене финансовой информацией в налоговых целях.

Целью указанного международного сотрудничества является борьба с уклонениями от уплаты налогов в масштабе, выходящем за пределы одной страны, когда изолированные и разрозненные действия национальных компетентных органов, осуществляющих внутригосударственный налоговый контроль, становятся причиной его неэффективности.

Конвенция и заключенные в целях ее реализации международные соглашения накладывают на Российскую Федерацию определенные обязательства по внесению изменений в национальное законодательство стран, касающихся, в том числе, вопросов взаимодействия налоговых органов Российской Федерации с компетентными органами зарубежных стран при проведении налогового мониторинга и совместных налоговых проверок, а также обеспечения сбора необходимой информации для выполнения условий соглашений.

В этой связи дополнения затронули положения НК РФ, касающиеся налогового контроля за деятельностью международных групп компаний, которыми признается совокупность организаций и (или) иностранных структур без образования юридического лица, связанных между собой посредством участия в капитале и (или) осуществления контроля, для которых соблюдаются условия, установленные п. 1 ст. 105.16-1 НК РФ.

В отношении таких международных групп компаний распространяется обязанность по предоставлению документации, включающей в себя уведомление о соответствующем участии (ст. 105.16-2 НК РФ), а также страновые сведения по международной группе компаний, участником которой является организация. Понятие страновых сведений и состав относящихся к ним документов определяются положениями п. 5 и 6 ст. 105.16-1 НК РФ, при этом условия, формат и порядок таких сведений устанавливается ст. 105.16-3 НК РФ. К страновым сведениям относится глобальная документация, национальная документация, страновой отчет (сведения о территориях/странах, налоговыми резидентами которых являются участники международной группы компаний).

В случае неисполнения обязанностей по представлению вышеуказанных сведений (документов) к нарушителям подлежат применению штрафные санкции, установленные ст. 129.7-129.11 НК РФ, введенные в действие рассматриваемым федеральным законом.

Выполнение Российской Федерации международных договоров по вопросам налогообложения и взаимной административной помощи по налоговым делам обеспечивается применением новых положений НК РФ, установленных Главой 20.1 «Автоматический обмен финансовой информацией с иностранными государствами (территориями)» и Главой 20.2 «Международный автоматический обмен страновыми отчетами в соответствии с международными договорами Российской Федерации».

Процедура автоматического обмена финансовой информацией (например, сведениями об операциях, счетах и вкладах клиентов финансовых организаций) и страновыми отчетами с иностранными государствами потенциально позволяет Российской Федерации оперативно получать информацию от всех стран-участников такого международного обмена и обеспечивает возможность противодействия уклонению от уплаты налогов с использованием различных юрисдикций и отсутствию взаимодействия между компетентными органами отдельных государств.

Эффективность указанного массива новых налоговых норм еще будет оценена на практике, однако сам факт имплементации Российской Федерацией международных соглашений уже сейчас оказывает превентивную роль, способствуя борьбе с уклонением от уплаты налогов, обеспечивая бюджетные интересы нашего государства. В то же время в перспективе институт международного обмена информацией, обеспечивающей налоговый контроль, безусловно потребует совершенствования и многочисленных комплексных доработок соответствующих налогово-правовых норм, что является естественным и необходимым процессом.

Изменения, применяемые с 14.12.2017

Федеральный закон от 14.11.2017 № 322-ФЗ «О внесении изменений в статьи 78 и 79 части первой Налогового кодекса Российской Федерации»

До вступления в силу указанного федерального закона п. 3 ст. 79 НК РФ предоставлял налогоплательщику право обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного налога в течение одного месяца с момента, когда ему стало известно о факте излишнего взыскания налога, или со дня вступления в силу решения суда. То есть на внесудебный порядок возврата налога отводился лишь один месяц, по истечении которого налогоплательщик был вынужден обращаться в суд с требованием о возврате излишне взысканного налога, даже если ситуация не носила спорный характер. При этом срок на подачу соответствующего искового заявления в суд составлял три года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

С 14 декабря 2017 года вступает в силу новое правило, призванное упростить порядок возврата излишне уплаченного налога (п. 3 ст. 79 НК РФ излагается в новой редакции). С указанного периода времени срок обращения налогоплательщика в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного налога был увеличен с одного месяца до трех лет, которые исчисляются со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога. Одновременно были исключены положения абзаца 2 п. 3 ст. 79 НК РФ, предоставляющего налогоплательщику право обратиться за возвратом излишне уплаченного налога в суд в течение трех лет с момента, когда он узнал или должен был узнать о факте излишнего взыскания налога (при этом подача искового заявления не была обусловлена необходимостью предварительного обращения с указанным требованием к налоговому органу).

По смыслу новой редакции, возврат излишне уплаченного налога осуществляется налоговым органом по заявлению налогоплательщика, если налоговый орган отказывает в возврате излишне уплаченного налога, налогоплательщик имеет право обжаловать такой отказ в вышестоящий налоговый орган в порядке, установленном ст. 138 НК РФ, и только затем оспаривать его в судебном порядке (Глава 22 КАС РФ, Глава 24 АПК РФ).

Рассматриваемым Федеральным законом ст. 78 НК РФ была дополнена п. 17, согласно которому общие правила данной статьи о возврате (зачете) излишне уплаченного налога применяются в случае возврата ранее удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам, в отношении которых международными договорами Российской Федерации, регулирующими вопросы налогообложения, либо ст. 312 НК РФ, предусмотрен особый режим налогообложения. При этом решение о возврате суммы ранее удержанного налога на прибыль организаций принимается налоговым органом по месту учета налогового агента в течение шести месяцев со дня получения от иностранной организации заявления о возврате ранее удержанного налога и необходимых документов, а возврат налога осуществляется не позднее одного месяца с момента принятия налоговым органом соответствующего решения.

Дополнение п. 17 ст. 78 НК РФ призвано ликвидировать пробел, существовавший в урегулировании порядка возврата излишне удержанного налоговым агентом налога на прибыль у иностранных организаций, указанных в п. 2 ст. 312 НК РФ.

Изменения, применяемые с 27.12.2017

Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»

В соответствии с п. 9 Указа Президента РФ от 23.05.1996 № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти», нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти подлежат официальному опубликованию в «Российской газете» или на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru).

До поправок, вступающих в силу с 27 декабря 2017 года, единственным источником опубликования коэффициентов-дефляторов, устанавливаемых федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по нормативно-правовому регулированию в сфере анализа и прогнозирования социально-экономического развития[8] являлась «Российская газета», однако с указанного времени ограничение источников опубликования коэффициентов-дефляторов было отменено (в абзаце двадцать седьмом п. 2 ст. 11 слова «в “Российской газете”» исключены). Соответственно такие сведения могут публиковаться как в «Российской газете», так и на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru).

Еще одной поправкой законодатель сократил список адресатов, которым органы государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления обязаны направлять информацию и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов. Из списка адресатов исключены Министерство финансов Российской Федерации и федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов[9].

Соответственно информация об установленных региональных и местных налогах должна направляться только в территориальные подразделения финансовых и налоговых органов субъектов Российской Федерации, в которых такие налоги установлены. Соответствующие изменения внесены в ст. 16 НК РФ.

В подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ ссылка на ст. 15 НК РФ была заменена уточненной ссылкой на п. 1 и 2 ст. 15 НК РФ, в связи с чем указанный в п. 3 ст. 15 НК РФ торговый сбор был исключен из перечня налоговых платежей, задолженность по которым за умершего лица (либо лица, объявленного умершим) подлежит погашению наследниками в пределах стоимости наследственного имущества.

Рассматриваемым федеральным законом п. 12 и 13 НК РФ признаны утратившими силу, а п. 11 НК РФ изложен в новой редакции, которая, по сути, вобрала в себя предыдущее содержание указанного пункта и пунктов, утративших силу, а также дополнительно распространившей положения ст. 50 НК РФ («Исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов (пеней, штрафов) при реорганизации юридического лица») на случаи, когда реорганизуемым юридическим лицом исполняются обязанности налогового агента по уплате исчисленного и удержанного налога на доходы физических лиц.

Содержание п. 4.1 ст. 75 НК РФ расширено, законодательному (представительному) органу государственной власти субъекта Российской Федерации, на территории которого применяется порядок определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения, предоставлено право принять закон, устанавливающий, что на сумму недоимки по налогу на имущество физических лиц пени начисляются не только за налоговый период 2015 года (начиная с 1 мая 2017 года) – как это было в предыдущей редакции указанного пункта, но и за налоговый период 2016 года (начиная с 1 июля 2018 года), а также за налоговый период 2017 года (начиная с 1 июля 2019 года).

В связи с введением рассматриваемым федеральным законом инвестиционного налогового вычета по налогу на прибыль (ст. 286.1 НК РФ) ст. 88 НК РФ была дополнена п. 8.8, предоставляющим право налоговому органу при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, в которой заявлен инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный ст. 286.1 НК РФ, потребовать у налогоплательщика представить пояснения, касающиеся применения инвестиционного налогового вычета, и (или) истребовать в установленном порядке у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие правомерность применения такого налогового вычета.

Периодическое дополнение законодателем перечня конкретных сведений и документов, которые могут быть затребованы налоговым органом при проведении камеральной налоговой проверки, обусловлено правилом, установленным п. 7 ст. 88 НК РФ, согласно которому налоговому органу запрещено истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено указанной статьей или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

В связи с установлением упомянутого выше инвестиционного налогового вычета (ст. 286.1 НК РФ) законодатель посчитал необходимым расширить перечень обстоятельств, при которых сделка признается контролируемой в соответствии со ст. 105.14 НК РФ. К контролируемым отнесены сделки, в которых хотя бы одна из сторон применяет в течение налогового периода инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль организаций, предусмотренный ст. 286.1 НК РФ (п. 2 ст. 105.14 НК РФ дополнен подп. 9 соответствующего содержания).

Федеральный закон от 27.11.2017 № 341-ФЗ «О внесении изменений в статью 88 части первой и главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Данным федеральным законом изменения вносятся преимущественно в ч. 2 НК РФ применительно к правовому регулированию уплаты налога на добавленную стоимость (Глава 21 НК РФ), при этом дополнение положений ст. 88 НК РФ носит производный характер. Законодатель в очередной раз расширяет перечень сведений и документов, которые могут истребовать налоговые органы при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, устанавливая право налогового органа истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения вычетов, предусмотренных п. 4.1 ст. 171 НК РФ в случае выявления несоответствия отраженных в налоговой декларации сведений о таких налоговых вычетах сведениям, имеющимся у налогового органа (ст. 88 НК РФ дополнена п. 8.7 соответствующего содержания).

Часть вторая Налогового Кодекса Российской Федерации

1. Налог на добавленную стоимость (глава 21 НК РФ)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральные законы от 01.12.2007 № 310-ФЗ, от 30.07.2010 № 242-ФЗ

Утратил силу п. 2 ст. 143 НК РФ, ранее освобождавший ряд хозяйствующих субъектов (организации, являющиеся иностранными организаторами, иностранными маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета, организации, являющиеся официальными вещательными компаниями) от обязанности по уплате налога на добавленную стоимость в связи с их деятельностью в рамках организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи. Запланированное прекращение предоставления указанной льготы обусловлено завершением периода организации и проведения указанных международных спортивных мероприятий.

По тому же основанию утратили силу положения подп. 9 п. 2 ст. 146, освобождающие от налогообложения операции по реализации отдельными категориями налогоплательщиков товаров (работ, услуг) и имущественных прав, осуществляемые по согласованию с лицами,

являющимися иностранными организаторами вышеуказанных Олимпийских игр и Паралимпийских игр.

Федеральный закон от 23.07.2013 № 216-ФЗ

Согласно указанному Федеральному закону утратили силу п. 9.1, 9.2 ст. 146 НК РФ, на основании которых ранее освобождались от налогообложения услуги по передаче в безвозмездное пользование АНО «Организационный комитет XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи» олимпийских объектов федерального значения и операции по передаче на безвозмездной основе олимпийских объектов федерального значения в государственную или муниципальную собственность, в собственность Государственной корпорации по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта. Причина прекращения предоставления таких льгот – фактическая неактуальность соответствующих норм в связи с завершением периода организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи.

Федеральный закон от 28.12.2016 № 475-ФЗ

Статья 145.1 дополнена п. 2.1, установившим специальные основания утраты исследовательским корпоративным центром – участником проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”» права на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Пункт 3 ст. 149 дополняется новым подп. 15.3, согласно которому операции по выдаче поручительств (гарантий) налогоплательщиком, не являющимся банком, отнесены к списку операций, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) на территории Российской Федерации. Ранее данная льгота была предоставлена только банкам (подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ), а также организациям, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации вправе совершать указанные операции без лицензии Центрального банка Российской Федерации (подп. 5 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Пункт 1 ст. 164 дополняется новым подп. 9.3, в связи с чем услуги по перевозке пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении (за исключением услуг, указанных в подп. 4 п. 1 ст. 164 НК РФ) производится по налоговой ставке 0 процентов. Ранее такие услуги облагались по ставке НДС 010 %. Указанная норма носит временный характер и применяется по 31 декабря 2029 года включительно.

Статья 165 дополняется новым п. 5.3, которым определены документы (документ), необходимые для подтверждения обоснованности применения налогоплательщиком налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов. В качестве такого подтверждения в налоговые органы представляется реестр единых перевозочных документов по перевозке пассажиров и багажа, определяющих маршрут перевозки, с указанием в нем номеров перевозочных документов, пунктов отправления и назначения, даты оказания услуг, стоимости услуг по перевозке пассажиров и багажа.

Подпункт 1 п. 4 ст. 176.1 излагается в новой редакции, согласно которой срок действия банковской гарантии, предоставляемой при заявительном порядке возмещения налога на добавленную стоимость, должен истекать не ранее чем через 10 месяцев со дня подачи налоговой декларации, в которой заявлена сумма налога к возмещению (в предыдущей редакции этот срок составлял 8 месяцев).

Без банковской гарантии по-прежнему возместить налог в заявительном порядке могут лишь налогоплательщики-организации, у которых совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, предшествующие году, в котором подается заявление о

применении заявительного порядка возмещения налога, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации и в качестве налогового агента, составляет не менее 7 миллиардов рублей (подп. 1 п. 2 ст. 176.1 НК РФ), а также резиденты территории ОСЭР (подп. 3 п. 2 ст. 176.1 НК РФ) и резиденты свободного порта Владивосток (подп. 4 п. 2 ст. 176.1 НК РФ).

Федеральный закон от 30.11.2016 № 408-ФЗ

Внесены поправки в подп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ, устанавливающего пониженную налоговую ставку в размере 10 процентов при реализации печатных изданий. Теперь льготной ставкой могут пользоваться периодические печатные издания, в которых реклама не превышает 45 процентов объема одного номера периодического печатного издания (ранее действовало ограничение в 40 процентов).

Федеральный закон от 03.07.2016 № 244-ФЗ

Глава 21 дополняется новой ст. 174.2, которая устанавливает особенности исчисления и уплаты НДС при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме (так называемый «налог на Google» – по имени корпорации, занявшей основную часть рынка указанных услуг на территории Российской Федерации). Речь идет об оказании услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через Интернет, автоматизированно с использованием информационных технологий. К таким услугам относится предоставление прав на использование программ для ЭВМ (включая компьютерные игры), баз данных, оказание рекламных услуг, услуг по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), поддержка электронных ресурсов пользователей, предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга, администрирование информационных систем, сайтов, предоставление прав на использование электронных публикаций, информационных, образовательных материалов, графических изображений, музыкальных, аудиовизуальных произведений и другие.

Сумма налога исчисляется иностранными организациями, подлежащими постановке на учет в налоговых органах, и определяется как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 15,25 % процентная доля налоговой базы.

Уплата производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Статья 169 НК РФ дополняется новым п. 3.2, согласно которому иностранные организации, подлежащие постановке на учет в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ, счета-фактуры не составляют, книги покупок, книги продаж, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур в части оказания услуг, указанных в п. 1 ст. 174.2 НК РФ, не ведут.

Изменения, применяемые с 01.07.2017

Федеральный закон от 07.03.2017 № 25-ФЗ

Абзац четвертый подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ излагается в новой редакции. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации медицинских изделий (в предыдущей редакции важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий). Законодатель уточнил, что условием такого освобождения является представление в налоговый орган регистрационного удостоверения медицинского изделия, выданного в соответствии с правом Евразийского экономического союза, или до 31 декабря 2021 года регистрационного удостоверения на медицинское изделие (регистрационного удостоверения на изделие медицинского назначения (медицинскую технику)), выданного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Аналогично вышеуказанным правкам, в абзаце третьем подп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ, изложенном в новой редакции, законодатель уточняет, что налогообложение медицинских изделий, не указанных в подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ, производится по налоговой ставке 10 процентов

при условии представления в налоговый орган регистрационного удостоверения медицинского изделия, выданного в соответствии с правом Евразийского экономического союза, или до 31 декабря 2021 года регистрационного удостоверения на медицинское изделие (регистрационного удостоверения на изделие медицинского назначения (медицинскую технику)), выданного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Федеральный закон от 03.04.2017 № 56-ФЗ

Пункт 5 ст. 169 НК РФ дополняется подп. 6.2, п. 5.1 ст. 169 НК РФ дополняется подп. 4.2, п. 5.2 ст. 169 НК РФ дополняется подп. 6.1, согласно которым в счете-фактуре (в том числе в авансовом и корректировочном) должны быть указаны идентификатор государственного контракта, договора (соглашения) (при наличии).

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Статья 176.1 НК РФ дополняется новым подп. 5, устанавливающим дополнительную категорию лиц, имеющих право на применение заявительного порядка возмещения налога, к которым относятся налогоплательщики, обязанность которых по уплате налога обеспечена поручительством в соответствии со ст. 74 НК РФ, предусматривающим обязательство поручителя на основании требования налогового органа уплатить в бюджет за налогоплательщика сумму налога, излишне полученную им (зачтенную 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.

В развитие вышеуказанного дополнения, ст. 176.1 НК РФ была дополнена п. 2.1, которым установлены требования к поручителю, а подп. 1 п. 4.1 ст. 176.1 НК РФ был изложен в новой редакции, в которой законодатель уточнил, что срок действия заключаемого с поручителем договора (поручительства) должен истекать не ранее чем через десять месяцев со дня подачи налоговой декларации, в которой заявлена сумма налога к возмещению, и должен быть не более одного года со дня заключения договора поручительства (в предыдущей редакции срок действия договора поручительства должен был истекать не ранее чем через восемь месяцев со дня подачи налоговой декларации, в которой заявлена сумма налога к возмещению).

Изменения, применяемые с 01.10.2017

Федеральный закон от 18.07.2017 № 161-ФЗ

В абзацы 3, 5 п. 20 ст. 149 НК РФ внесены изменения, согласно которым реализация входных билетов и абонементов на посещение океанариумов освобождается от уплаты налога на добавленную стоимость.

Статья 149 НК РФ дополнена п. 33, согласно которому услуги по передаче медицинских изделий по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость (при условии предоставления в налоговый орган регистрационного удостоверения медицинского изделия, требования к которому установлены в абзаце четвертом подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ).

В соответствии с подп. 4 ст. 150 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией культурных ценностей, приобретенных государственными или муниципальными учреждениями, культурных ценностей, полученных в дар государственными и муниципальными учреждениями культуры, государственными и муниципальными архивами, а также культурных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством Российской Федерации к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов Российской Федерации.

Согласно поправкам, внесенным рассматриваемым Федеральным законом в абзац второй подп. 4 ст. 150 НК РФ, если приобретенные, полученные в дар культурные ценности являются документами Архивного фонда Российской Федерации или другими архивными документами,

для освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость в таможенные органы должно быть представлено подтверждение федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке и реализации государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере архивного дела и делопроизводства об отнесении указанных культурных ценностей к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов Российской Федерации.

2. Акцизы (глава 22 НК РФ)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Пункт 1 ст. 181 НК РФ дополняется новыми подп. 15–17. Электронные системы доставки никотина, жидкости для них, а также табак (табачные изделия), предназначенный для потребления путем нагревания теперь относятся к подакцизным товарам.

Статья 187 НК РФ дополняется новым п. 2.1, согласно которому в случае, если налоговая база по алкогольной и спиртосодержащей продукции, определенная налогоплательщиком, менее объема реализованных указанных подакцизных товаров за соответствующий налоговый период, отраженного в ЕГАИС, налоговая база по таким подакцизным товарам определяется на основе данных ЕГАИС. Таким образом, с учетом внесенных дополнений законом был установлен приоритет сведений, содержащихся в ЕГАИС.

Пункт 1 ст. 193 НК РФ излагается в новой редакции, были изменены (увеличены) ставки большинства подакцизных товаров, в том числе спиртосодержащей продукции, алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта до 9 процентов включительно, вин (в том числе игристых вин), пива, сигар, сигарил и сигарет, легковых автомобилей и автомобильного бензина а также установлены ставки налога в отношении новых подакцизных товаров (электронные системы доставки никотина, жидкости для них, а также табак (табачные изделия), предназначенный для потребления путем нагревания).

Статья 194 НК РФ дополняется новым п. 9, которым был установлен специальный порядок исчисления акцизов налогоплательщиками, осуществляющими на территории Российской Федерации производство табачных изделий, указанных в данном пункте (вводится повышающий коэффициент Т).

Пункт 2 ст. 200 НК РФ дополняется новым абзацем, согласно которому в случае использования налогоплательщиком в налоговом периоде приобретенного подакцизного товара для производства одновременно подакцизных и неподакцизных товаров, порядок определения суммы вычета, относящегося к подакцизному товару, использованному для производства подакцизных товаров, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения. Указанный порядок может быть изменен в случае изменения применяемой технологии производства либо с начала нового налогового периода, но не ранее чем по истечении 24 следующих подряд налоговых периодов.

Изменения, применяемые с 01.06.2017

Федеральный закон от 07.03.2017 № 25-ФЗ

В абзац третий подп. 2 п. 1 ст. 181 вносятся изменения (дополнения), согласно которым не рассматриваются как подакцизные товары лекарственные препараты для медицинского применения в целях формирования общего рынка лекарственных средств в рамках Евразийского экономического союза, сведения о которых содержатся в едином реестре зарегистрированных лекарственных средств Евразийского экономического союза.

Изменения, применяемые с 01.07.2017

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

В абзац первый п. 2 ст. 184 вносятся изменения, согласно которым налогоплательщик освобождается от уплаты акциза при совершении им операций, предусмотренных подп. 4 п.

1 ст. 183 НК РФ[10], при представлении банковской гарантии в налоговый орган либо без представления банковской гарантии в случаях, предусмотренных п. 2.1 и 2.2 настоящей статьи. Рассматриваемыми изменениями законодатель установил еще одно основание для освобождения от уплаты акциза, которое возможно без представления банковской гарантии в налоговый орган (ст. 184 НК РФ дополнена новым п. 2.2).

В соответствии с п. 2.2 указанной статьи право на освобождение от уплаты акциза имеют налогоплательщики – организации, обязанность которых по уплате акциза обеспечена поручительством, соответствующим требованиям, установленным рассматриваемым пунктом НК РФ.

3. Налог на доходы физических лиц (глава 23 НК РФ)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 03.07.2016 № 242-ФЗ по тексту НК РФ

Пунктом 5 ст. 214.1 НК РФ, изложенным в новой редакции, законодатель дает определение производного финансового инструмента, под которым подразумевается договор, отвечающий требованиям Федерального закона «О рынке ценных бумаг». Перечень видов производных финансовых инструментов (в том числе форвардные, фьючерсные, опционные контракты, своп-контракты) устанавливается Центральным банком Российской Федерации в соответствии с Федеральный закон «О рынке ценных бумаг».

При этом ранее используемый в Главе 23 НК РФ (а также в других главах НК РФ) термин «финансовые инструменты срочных сделок» был повсеместно заменен на «производные финансовые инструменты».

Федеральный закон от 30.11.2016 № 398-ФЗ

Статья 217 НК РФ была дополнена новым п. 3.3, согласно которому не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы физических лиц в натуральной форме, полученные волонтерами по гражданско-правовым договорам, которые заключаются с FIFA, дочерними организациями FIFA, Организационным комитетом «Россия-2018» и предметом деятельности которых является участие в мероприятиях, предусмотренных Федеральный закон «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», и выплаты, произведенные волонтерам по указанным договорам, на возмещение понесенных ими расходов при исполнении указанных договоров.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 251-ФЗ

Статья 217 НК РФ дополнена новым п. 21.1, согласно которому суммы платы за прохождение независимой оценки квалификации работников или лиц, претендующих на осуществление определенного вида трудовой деятельности, положениям профессионального стандарта или квалификационным требованиям, установленным федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 242-ФЗ

Статья 217 НК РФ дополняется новым п. 68. Доходы в денежной или натуральной форме в виде перечисляемых на банковский счет налогоплательщика денежных средств и (или) полной или частичной оплаты за налогоплательщика товаров и (или) услуг российскими и иностранными организациями, полученные в результате участия налогоплательщика в программах указанных российских и иностранных организаций с использованием банковских (платежных) и (или) дисконтных (накопительных) карт, направленных на увеличение активности клиентов в приобретении товаров и услуг указанных организаций и предусматривающих начисление бонусов (баллов, иных единиц, характеризующих активность клиента в приобре-

тении товаров (работ, услуг) указанных организаций) по основаниям, установленным в соответствующей программе, а также выплату в зависимости от количества начисленных бонусов (баллов, иных единиц, характеризующих активность клиента в приобретении товаров (работ, услуг) указанных организаций) дохода в денежной или натуральной форме, при этом исключения, при которых такие доходы не освобождаются от уплаты налога, прямо оговариваются законом.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Статья 217 НК РФ дополняется новым п. 70. Доходы в виде выплат (вознаграждений), полученных физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, от физических лиц за оказание им следующих услуг для личных, домашних и (или) иных подобных нужд. К таким случаям закон относит, в частности, услуги по присмотру и уходу за детьми, больными лицами, лицами, достигшими возраста 80 лет, а также иными лицами, нуждающимися в постоянном постороннем уходе по заключению медицинской организации; репетиторство; уборка жилых помещений, ведение домашнего хозяйства.

Федеральный закон от 30.07.2010 № 242-ФЗ

Перечень необлагаемых доходов, установленных ст. 217 НК РФ, с 01 января 2017 года изменен путем прекращения действия отдельных пунктов, в частности, утратили силу п. 49–51 ст. 217 НК РФ, ранее предоставлявшие освобождение от уплаты налога при получении физическими лицами отдельных видов дохода, в период организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 251-ФЗ

Пункт 1 ст. 219 НК РФ дополняется подп. 6, которым законодатель установил новое основание для применения социального налогового вычета, в виде суммы, уплаченной за прохождение налогоплательщиком независимой оценки своей квалификации на соответствие требованиям к квалификации в организациях, осуществляющих такую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, – в размере фактически произведенных расходов на прохождение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации с учетом ограничения размера, установленного абзацем седьмым п. 2 ст. 219 НК РФ (не более 120 000 рублей). Данный вид социального вычета предоставляется при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 399-ФЗ

Согласно п. 2 Порядка обеспечения денежным довольствием военнослужащих Вооруженных Сил Российской Федерации, разработанного в соответствии с Федеральным законом от 07.11.2011 № 306-ФЗ «О денежном довольствии военнослужащих и предоставлении им отдельных выплат» и утвержденного приказом Министра обороны Российской Федерации от 30.12.2011 № 2700, денежное довольствие военнослужащим выплачивается по месту их военной службы либо перечисляется на указанный военнослужащим счет в банке на условиях, определенных Минобороны России. По решению Министра обороны Российской Федерации денежное довольствие может выплачиваться через Федеральное казенное учреждение «Единый расчетный центр Министерства обороны Российской Федерации».

Указанные российские организации, которые учреждаются Минобороны России, формально не являются источником доходов налогоплательщиков, а военнослужащие и лица гражданского персонала Вооруженных Сил Российской Федерации не являются работниками таких организаций, в связи с чем не могут быть признаны налоговым агентом на общих основаниях.

По этой причине ст. 226 НК РФ дополняется новым п. 7.1, согласно которому налоговыми агентами для целей уплаты налога на доходы физических лиц признаются российские организации, которые производят перечисление сумм денежного довольствия, денежного содержания, заработной платы, иного вознаграждения (иных выплат) военнослужащим

и лицам гражданского персонала (федеральным государственным гражданским служащим и работникам) Вооруженных Сил Российской Федерации.

Изменения, применяемые с 04.04.2017

Федеральный закон от 03.04.2017 № 58-ФЗ

Статья 207 НК РФ дополнена п. 4, позволяющим не признавать налоговым резидентом Российской Федерации лицо, фактически находившееся на территории Российской Федерации в течение установленного п. 2 ст. 207 НК РФ срока, формально достаточного для признания его налоговым резидентом (не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев).

К указанным лицам относятся физические лица, в отношении которых действовали меры ограничительного характера, введенные иностранным государством, государственным объединением и (или) союзом и (или) государственным (межгосударственным) учреждением иностранного государства или государственного объединения и (или) союза. Перечень ограничительных мер был определен Постановлением Правительства Российской Федерации от 10.11.2017 № 1348.

Рассматриваемые поправки направлены на предотвращение двойного налогообложения доходов физических лиц, попавших под указанные ограничительные меры. Если такие физические лица будут одновременно признаваться налоговыми резидентами страны, установившей ограничительные меры и Российской Федерации, они будут обязаны уплачивать налог со своих доходов дважды, независимо от источника выплаты, как в иностранном государстве, в котором они являются налоговыми резидентами, так и в Российской Федерации.

Заинтересованное физическое лицо имеет право обратиться с заявлением, на основании которого оно не будет признаваться налоговым резидентом Российской Федерации. Такое заявление представляется в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, с приложением документа, подтверждающего налоговое резидентство этого физического лица, выданного компетентным органом иностранного государства (сертификата налогового резидентства) (абзац 2 п. 4 ст. 207 НК РФ, изложенной в новой редакции).

В силу прямой оговорки в законе, действие указанного положения НК РФ распространяется на правоотношения, возникшие с 01 января 2014 года

Изменения, применяемые с 30.07.2017

Федеральный закон от 29.07.2017 № 254-ФЗ

В соответствии с п. 6 ст. 227 НК РФ налогоплательщики, получившие доходы, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы в порядке, установленном п. 5 ст. 226 и п. 14 ст. 226.1 НК РФ (при невозможности удержать сумму налога), уплачивают налог не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом, на основании направленного налоговым органом налогового уведомления об уплате налога. Рассматриваемым федеральным законом данное правило было уточнено, в новой редакции законодатель предусмотрел возможность установления иных сроков оплаты налога.

В продолжение указанного изменения, ст. 228 НК РФ была дополнена п. 7, согласно которому в отношении доходов, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы за 2016 года в порядке, установленном п. 5 ст. 226 и п. 14 ст. 226.1 НК РФ, налогоплательщики, получившие такие доходы, уплачивают налог не позднее 1 декабря 2018 года на основании направленного налоговым органом налогового уведомления об уплате налога.

Изменения, применяемые с 27.11.2017

Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ

В подп. 3 п. 1 ст. 212 НК РФ внесены изменения, согласно которым не признается материальной выгодой приобретение ценных бумаг, указанных в п. 25 ст. 217 НК РФ (государственные казначейские обязательства, облигации и другие государственные ценные бумаги бывшего

СССР, государств – участников Союзного государства и субъектов Российской Федерации, а также облигации и ценные бумаги, выпущенные по решению представительных органов местного самоуправления), в случае их приобретения при первичном размещении эмитентом (действие нормы распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2017).

Статья 217 НК РФ дополнена п. 37.3 НК РФ, согласно которому суммы оплаты части первоначального взноса в счет стоимости приобретаемого автомобиля, предоставленные за счет средств федерального бюджета, при оформлении кредита на приобретение автомобиля в порядке, утверждаемом Правительством Российской Федерации, освобождаются от налогообложения (действие нормы распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2017).

Федеральный закон от 27.11.2017 № 352-ФЗ

Статья 217 НК РФ дополнена п. 41.1 НК РФ, освобождающим от уплаты налога с доходов, полученных налогоплательщиком в связи с реализацией программы реновации жилищного фонда в городе Москве в соответствии с Законом Российской Федерации от 15.04.1993 № 4802-1 «О статусе столицы Российской Федерации» в денежной форме в виде равноценного возмещения либо в натуральной форме в виде жилого помещения или доли (долей) в нем, предоставленных в собственность взамен освобожденных жилого помещения или доли (долей) в нем.

Новым абзацем 2 п. 2 ст. 217.1 НК РФ установлено особое правило исчисления минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества в целях налогообложения дохода от его продажи. При продаже жилого помещения или доли (долей) в нем, предоставленных в собственность взамен освобожденных в связи с реновацией жилищного фонда в городе Москве, в минимальный срок владения продаваемым объектом учитывается и срок нахождения в собственности ранее освобожденных жилых помещений или доли (долей) в нем.

Кроме того, содержание подп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ было дополнено абзацем 10, согласно которому налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы от продажи таких жилых помещений или доли (долей) в нем на величину произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением освобожденных жилого помещения или доли (долей) в нем и (или) жилого помещения или доли (долей) в нем, предоставленных в связи с реализацией программы реновации жилищного фонда в городе Москве.

Действие вышеуказанных норм, касающихся программы реновации жилищного фонда в городе Москве, распространяется на правоотношения, возникшие с 01.08.2017.

Изменения, применяемые с 29.12.2017

Федеральный закон от 28.12.2017 № 436-ФЗ

В подп. 1 п. 10 ст. 214.1 НК РФ внесены изменения, которыми были детализированы положения о расходах на приобретение ценных бумаг в целях определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами.

Пункт 13 ст. 214.1 НК РФ дополнен абзацем 11, согласно которому в случае, если переданные дарителем (наследодателем) налогоплательщику в порядке дарения или наследования ценные бумаги и (или) производные финансовые инструменты получены им при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица) и данные доходы освобождаются от налогообложения в соответствии с п. 60 ст. 217 НК РФ, при налогообложении доходов по операциям реализации (погашения) таких ценных бумаг и (или) производных финансовых инструментов налогоплательщик имеет право в качестве документально подтвержденных расходов учитывать сумму, равную стоимости этих ценных бумаг и (или) производных финансовых инструментов по данным учета ликвидируемой иностранной организации (прекращаемой (ликвидируемой) иностранной структуры без образования юридического лица) на дату получения дарителем (наследодателем) этих ценных бумаг и (или) производных финансовых инструментов от такой иностранной органи-

зации (структуры без образования юридического лица), но не выше их рыночной стоимости, определяемой с учетом ст. 105.3 НК РФ на дату получения дарителем (наследодателем) этих ценных бумаг и (или) производных финансовых инструментов от такой иностранной организации (структуры без образования юридического лица).

Пункт 67 ст. 217 НК РФ изложен в новой редакции, в частности, законодатель установил, что в случае внесения в иностранную структуру без образования юридического лица налогоплательщиком, указанным в п. 60 НК РФ, и (или) лицами, являющимися в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации членами его семьи и (или) близкими родственниками (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушками, бабушками и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами), имущества и (или) имущественных прав, доходы от получения которых освобождаются от налогообложения в соответствии с п. 60 НК РФ, стоимость такого имущества и (или) имущественных прав определяется по данным учета ликвидируемой иностранной организации (прекращаемой (ликвидируемой) иностранной структуры без образования юридического лица) на дату их получения налогоплательщиком и (или) иными лицами, указанными в настоящем абзаце, от такой прекращаемой (ликвидируемой) иностранной организации (структуры без образования юридического лица), но не выше рыночной стоимости такого имущества и (или) имущественных прав, определяемой с учетом ст. 105.3 НК РФ на дату их получения налогоплательщиком и (или) иными лицами, указанными в настоящем абзаце, от такой прекращаемой (ликвидируемой) иностранной организации (структуры без образования юридического лица).

Статья 217 НК РФ была дополнена п. 72, согласно которому освобождаются от налогообложения доходы, полученные налогоплательщиками с 1 января 2015 года до 1 декабря 2017 года, при получении которых не был удержан налог налоговым агентом, сведения о которых представлены налоговым агентом в порядке, установленном п. 5 ст. 226 НК РФ. В то же время в указанном пункте законодатель устанавливает перечень доходов, на которые не распространяется данная льгота (например, вознаграждения за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполнение работ, оказание услуг, дивиденды и проценты и иные виды доходов).

Подпункт 2 п. 2 ст. 220 НК РФ дополнен абзацем 6, положения которого регламентируют состав расходов, связанных с приобретением доли в уставном капитале общества для целей применения налогоплательщиком соответствующего имущественного налогового вычета.

4. Налог на прибыль (глава 25 НК РФ)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 30.07.2010 № 242-ФЗ

Пункт 2 ст. 246 признается утратившим силу, ранее указанным пунктом из числа налогоплательщиков налога на прибыль исключались иностранные организаторы XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, иностранные маркетинговые партнеры Международного олимпийского комитета, а также организации, являющиеся официальными вещательными компаниями (при получении определенных видов дохода).

Данная льгота по налогу на прибыль предоставлялась лишь в период организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, следовательно, при завершении указанного периода (последний день – 31.12.2016) прекращаются основания для использования такой льготы, в связи с чем п. 2 ст. 246 НК РФ планово утратил свою актуальность и с 01 января 2017 года был исключен из действующей редакции НК РФ.

Федеральный закон от 28.12.2016 № 475-ФЗ

Пункт 3 ст. 246.1 был изложен в новой редакции. Согласно ст. 246.1 НК РФ организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и

коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”» (далее – участники проекта), в течение 10 лет со дня получения ими статуса участников проекта имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены главой 25 НК РФ.

В то же время закон устанавливает случаи, при которых участник проекта утрачивает право на освобождение от обязанностей налогоплательщика, а также определяет обстоятельства, при которых сумма налога за налоговый период, в котором имели место такие обстоятельства, подлежит восстановлению и уплате в бюджет с уплатой соответствующих сумм пеней.

Рассматриваемым законом был уточнен перечень обстоятельств, при которых участник обязан восстановить и уплатить в бюджет налог на прибыль. С 01 января 2017 года новая редакция п. 3 ст. 246.1 НК РФ определяет, что такое возмещение производится в случаях несоблюдения налогоплательщиком ограничений по совокупному размеру прибыли или отдельных видов доходов, установленных п. 2 и 2.1 ст. 145.1 НК РФ.

Федеральный закон от 15.02.2016 № 32-ФЗ

В подп. 1 п. 6 ст. 246.2 НК РФ вносятся изменения.

Иностранная организация, имеющая постоянное местонахождение в иностранном государстве и осуществляющая деятельность в Российской Федерации через обособленное подразделение, вправе самостоятельно признать себя налоговым резидентом Российской Федерации в порядке п. 8 ст. 246.2 НК РФ, если в отношении этой организации выполняется хотя бы одно из условий, установленных п. 6 указанной статьи.

Одно из таких условий и было изменено законодателем, который дополнил подп. 1 п. 6 ст. 246.2 необходимостью соблюдения требований абзаца четвертого подп. 7 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ (доля полученных организацией доходов от участия в соответствующих соглашениях (контрактах) за период, за который в соответствии с личным законом иностранной организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не менее 90 процентов в общей сумме доходов такой организации по данным ее финансовой отчетности за указанный период либо доходы у такой организации за указанный период отсутствуют).

Пункт 7 ст. 246.2 НК РФ излагается в новой редакции, уточняющей обстоятельства, при одновременном наличии которых иностранная организация не может быть признана резидентом Российской Федерации.

Федеральный закон от 1.12.2007 № 310-ФЗ и Федеральный закон от 30.07.2010 № 242-ФЗ

Подп. 36 п. 1 ст. 251 НК РФ и подп. 36.1 п. 1 ст. 251 НК РФ утратили силу с 01 января 2017 года

Согласно указанным положениям НК РФ при исчислении налога на прибыль не учитывались доходы отдельных субъектов хозяйственной деятельности, участвующих в организации проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта.

Исключен п. 48.7 ст. 270 НК РФ, ранее устанавливавший запрет российским организаторам Олимпийских игр и Паралимпийских игр уменьшать доходы на полученные расходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Исключен п. 48.12 ст. 270 НК РФ, запрещающий налогоплательщикам, являющимся российскими маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета, уменьшать доход в целях исчисления налога на прибыль на расходы, связанные с участием таких налогоплательщиков в организации и проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи в период их организации.

Прекращение действия всех вышеупомянутых норм обусловлено окончанием периода организации и проведения в Российской Федерации XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, в связи с чем соответствующие положения,

как неактуальные, были исключены из Главы 25 НК РФ (равно как и аналогичные нормы в разделах НК РФ, регламентирующих уплату налога на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц).

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Пункт 1 ст. 251 НК РФ, устанавливающий виды доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, был дополнен новыми подп. 54 и 55, согласно которым доходы, полученные акционерным обществом, 100 процентов акций которого принадлежат Российской Федерации, от реализации акций иных организаций, при условии перечисления таких доходов в полном объеме в федеральный бюджет, а также доходы от услуг, указанных в подп. 6 п. 4 ст. 105.14 НК РФ (сделки по предоставлению поручительств (гарантий) в случае, если все стороны такой сделки являются российскими организациями, не являющимися банками) были освобождены от налогообложения налогом на прибыль.

Федеральный закон от 01.05.2016 № 128-ФЗ

Подп. 18 п. 2 ст. 251 НК РФ излагается в новой редакции.

Согласно п. 2 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности.

Рассматриваемым Федеральным законом были уточнены виды целевых поступлений, не учитываемых при определении налоговой базы, а именно, Законом подп. 18 вышеуказанной статьи был изложен в редакции, согласно которой к таким целевым поступлениям относятся средства, полученные объединением туроператоров в сфере выездного туризма, созданным в соответствии с Федеральным законом от 24.11.1996 № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации», в виде взносов, перечисленных в резервный фонд объединения туроператоров в сфере выездного туризма и фонды персональной ответственности туроператоров в сфере выездного туризма, предназначенные для финансирования предусмотренных указанным Федеральным законом расходов на оказание экстренной помощи туристам и на возмещение реального ущерба туристам, возникшего в результате неисполнения туроператором обязательств по договору о реализации туристского продукта в сфере выездного туризма.

Пункт 48.15 ст. 270 НК РФ изложен в новой редакции, согласно которой при расчете налога на прибыль в качестве расходов не учитываются расходы, понесенные объединением туроператоров в сфере выездного туризма за счет средств резервного фонда объединения туроператоров в сфере выездного туризма и фондов персональной ответственности туроператоров в сфере выездного туризма, созданных в соответствии с Федеральным законом от 24.11.1996 № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации».

Данные поправки разработаны в рамках подготовки закона об усилении ответственности участников туристского рынка в целях повышения уровня защиты туристов, выезжающих за пределы России, в том числе за счет формирования фонда персональной ответственности туроператора в сфере выездного туризма для каждого члена объединения, средства которого направляются на финансирование расходов по оказанию экстренной помощи туристам, пребывающим за границей. При недостаточности средств фонда персональной ответственности расходы финансируются из резервного фонда объединения туроператоров.

Федеральный закон от 28.12.2016 № 463-ФЗ

Уточнены положения Главы 25 НК РФ, касающейся порядка определения расходов на освоение природных ресурсов.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 251-ФЗ

Вносятся изменения в содержание ст. 264 НК РФ, был дополнен перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, расходами на проведение независимой оценки квалификации на соответствие профессиональным стандартам работников налогопла-

тельщика и устанавливающие, что при расчете налога на прибыль организаций расходы работодателя на проведение независимой оценки квалификации работников, заключивших с ним трудовой договор, включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, при условии, что проведение оценки квалификации работников осуществляется на основании договора оказания услуг по независимой оценке квалификации на соответствие профессиональным стандартам.

Заметим, что налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие расходы на прохождение работником независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации, в течение всего срока действия договора оказания услуг по проведению независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации и одного года работы физического лица, прохождение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации которого было оплачено налогоплательщиком в соответствии с заключенным с налогоплательщиком трудовым договором, но не менее четырех лет (п. 3 ст. 264 был дополнен абзацем пятым соответствующего содержания).

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

В абзац первый п. 1 ст. 266 НК РФ вносятся изменения, согласно которым уточняется понятие сомнительного долга в ситуации, когда у налогоплательщика имеется встречная кредиторская задолженность перед контрагентом. В этом случае сомнительным долгом в целях налогообложения прибыли признается задолженность перед налогоплательщиком в той части, которая превышает указанную кредиторскую задолженность налогоплательщика перед этим контрагентом.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 405-ФЗ

Вносятся изменения в ст. 266 НК РФ в части установления требований к порядку исчисления резерва по сомнительным долгам (соответствующие правки содержат, в том числе, положения п. 4 и 5 ст. 266 НК РФ).

Федеральный закон от 15.02.2016 № 25-ФЗ

Существенно изменено содержание ст. 269 НК РФ, регламентирующей особенности учета процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения прибыли.

Пункт 2 ст. 269 НК РФ в новой редакции раскрывает понятия контролируемой задолженности по долговым обязательствам налогоплательщиков-российских организаций перед иностранными лицами, взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, перед лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к указанным иностранным лицам, а также если упомянутые лица выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение соответствующего долгового обязательства налогоплательщика.

Если контролируемая задолженность налогоплательщика более чем в 3 раза (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, – более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств этого налогоплательщика, к такой задолженности применяются правила, установленные п. 4–6 ст. 269 НК РФ (п. 3 ст. 269 НК РФ в новой редакции).

Пункт 4 ст. 269 НК РФ, изложенный в новой редакции, устанавливает предельный размер процентов, подлежащих включению в состав расходов по контролируемой задолженности. Размер таких процентов определяется путем деления суммы процентов на коэффициент капитализации, который, в свою очередь, определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующего доле участия взаимозависимого иностранного лица, указанного в подп. 1 п. 2 настоящей статьи, в российской организации, и деления полученного результата на 3 (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, – на 12,5).

Дополнительно введенные в ст. 269 НК РФ п. 7–10 устанавливают случаи, при которых задолженность в целях налогообложения не признается контролируемой.

Обратим внимание также на п. 13 ст. 269 НК РФ, согласно которому на задолженность, хотя и не указанную в п. 2 ст. 269 НК РФ, могут быть распространены требования указанной статьи, если судом будет установлено, что конечной целью выплат по таким долговым обязательствам являются выплаты организациям, указанным в подп. 1 и 2 п. 2 ст. 269 НК РФ.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Пункт 1 ст. 278.1 НК РФ, устанавливающий особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками консолидированной группы налогоплательщиков, был изложен в новой редакции.

Помимо юридико-технических правок рассматриваемым Федеральным законом п. 1 указанной статьи был дополнен новыми положениями, в том числе, устанавливающими ограничение суммы убытков, уменьшающих налогооблагаемую прибыль в размере, не превышающем 50 процентов консолидированной налоговой базы текущего отчетного (налогового) периода, а также распространяющими общий порядок переноса убытков, установленный ст. 283 НК РФ на порядок переноса убытков участниками консолидированной группы налогоплательщиков.

Внесены изменения в общий порядок переноса убытков на будущее. Принципиальными изменениями является, с одной стороны, снятие временных ограничений для переноса убытков на будущее (п. 2 ст. 283 НК РФ в новой редакции подобных ограничений не содержит, тогда как в предыдущей редакции данного пункта был установлен десятилетний ограничительный период). С другой стороны, было введено общее правило о запрете уменьшения налоговой базы текущего отчетного (налогового) периода более чем на 50 процентов (такое требование, а также исключения из него, закрепляет п. 2.1 ст. 283 НК РФ, в предыдущей редакции ограничений по сумме убытков, переносимых на будущие периоды, законодатель не устанавливал).

Изменено распределение ставок налога на прибыль по налоговым периодам с 2017 по 2020 года В указанный период сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 3 процентов, зачисляется в федеральный бюджет, а сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17 процентов, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации, при этом общий размер ставки сохраняется и по-прежнему остается на уровне 20 процентов (п. 1 ст. 284 НК РФ в новой редакции).

Федеральный закон от 28.12.2016 № 475-ФЗ

Внесены изменения в части регулирования уплаты налога на прибыль организациями, получившими статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"».

В частности, п. 5.1 ст. 284 НК РФ был дополнен абзацем третьим, согласно которому в налоговом периоде, в котором совокупный размер прибыли, полученной участником проекта нарастающим итогом начиная с 1го числа года, в котором участник проекта прекратил использование права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии с абз. 3 п. 2 ст. 246.1 ст. 284 НК РФ, превысил 300 млн руб. (для участника проекта – исследовательского корпоративного центра – 1 млрд руб.), и (или) в котором участник проекта утратил статус участника проекта, и (или) в котором доходы исследовательского корпоративного центра от реализации взаимозависимым лицам товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав составили менее 50 % в общей сумме доходов исследовательского корпоративного центра, полученная таким участником проекта прибыль подлежит налогообложению по налоговой ставке, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ, с начислением пеней за несвоевременную уплату налога и авансовых платежей по нему.

Положения указанного абзаца распространяются на прибыль, полученную в период с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2021 г. включительно.

Федеральный закон от 23.05.2016 № 144-ФЗ

Статья 284.3 НК РФ, устанавливающая особенности применения налоговой ставки к налоговой базе, определяемой налогоплательщиками – участниками региональных инвестиционных проектов, включенными в реестр участников региональных инвестиционных проектов, была изложена в новой редакции. Указанным законом детализирован порядок расчета периодов, в течение которых участники региональных инвестиционных проектов имеют право применять нулевую ставку налога на прибыль в части налога, направляемого в федеральный бюджет (п. 2 ст. 284.3 НК РФ), установлены пределы допустимого изменения ставки налога в части, направляемой в региональные бюджеты (п. 3 ст. 284.3 НК РФ).

Этим же Федеральным законом внесены изменения в порядок исчисления налога участниками региональных инвестиционных проектов, включенными в реестр участников региональных инвестиционных проектов (ст. 288.2 НК РФ), а также введена новая ст. 288.3 НК РФ, регламентирующая особенности исчисления налога участниками региональных инвестиционных проектов, для которых не требуется включение в реестр участников региональных инвестиционных проектов.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 244-ФЗ

Статья 306 НК РФ дополняется новым пунктом 14, устанавливающим, что оказание иностранной организацией услуг, указанных в п. 1 ст. 174.2 НК РФ (оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через информационно-телекоммуникационную сеть Интернет, автоматизированно с использованием информационных технологий), местом реализации которых признается территория Российской Федерации, не приводит к образованию постоянного представительства этой организации в Российской Федерации.

Изменения, применяемые с 04.04.2017

Федеральный закон от 03.04.2017 № 56-ФЗ

Пункт 1 ст. 251 дополнен подп. 3.5, установившим новый вид дохода, не учитываемый при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Согласно новой редакции рассматриваемой нормы не подлежит налогообложению доход в виде имущества (за исключением субсидий), полученного в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, управляющей компанией, которая является акционерным обществом, 100 процентов акций которого принадлежит Российской Федерации и деятельность которой предусмотрена Федеральным законом от 29.12.2014 № 473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации».

Изменения, применяемые с 19.07.2017

Федеральный закон от 18.07.2017 № 168-ФЗ

Статья 284 НК РФ была дополнена новым п. 1.11, согласно которому к налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими туристско-рекреационную деятельность на территории Дальневосточного федерального округа (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены п. 3 и 4 рассматриваемой статьи), применяется налоговая ставка 0 процентов с учетом особенностей, установленных ст. 284.6 НК РФ.

Статья 284.6 НК РФ, дополнившая Главу 25 НК РФ, предоставляет вышеуказанным налогоплательщикам право применять ставку в размере 0 процентов при исчислении налога за налоговые периоды с 01 января 2018 года по 31 декабря 2022 года при соблюдении условий, установленных данной статьей.

Изменения, применяемые с 27.11.2017

Федеральный закон от 27.11.2017 № 352-ФЗ

Пункт 1 ст. 264 НК РФ дополнен подп. 48.10, согласно которому к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, были отнесены расходы унитарной некоммерческой организации, созданной в целях реализации программы реновации жилищного фонда в городе Москве в соответствии со ст. 7.7 Закона Российской Федерации от 15.04.1993 № 4802-1 «О статусе столицы Российской Федерации», на приобретение (создание) объектов недвижимого

имущества в рамках реализации программы реновации жилищного фонда в городе Москве, за исключением расходов, произведенных в рамках целевого финансирования и целевых поступлений в соответствии с подп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ.

Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ

Статья 271 НК РФ дополнена п. 1.1, положения которого устанавливают особый порядок признания доходов от осуществления деятельности (при использовании метода начисления), связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья (исключение из общего правила, установленного п. 1 ст. 271 НК РФ). В указанном случае доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления), но не ранее даты выделения на участке недр нового морского месторождения углеводородного сырья либо даты принятия налогоплательщиком решения о прекращении работ на участке недр в связи с экономической нецелесообразностью, геологической бесперспективностью или по иным причинам.

Применительно к расходам при осуществлении вышеуказанного вида деятельности, аналогичное правило установлено новой редакцией ст. 272 НК РФ, которая была дополнена п. 1.1 соответствующего содержания.

Пункт 2 ст. 299.3 НК РФ дополнен подп. 9, который отнес доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки требований (обязательств), за исключением переоценки выданных (полученных) авансов, включая задолженность по уплате процентов, если соответствующие требования (обязательства) возникли в связи с осуществлением деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, к доходам налогоплательщиков от осуществления деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, для которых установлен особый порядок определения налоговой базы, предусмотренный ст. 275.2 НК РФ.

Пункт 2 ст. 299.4 НК РФ дополнен подп. 6, которым расходы в виде полученной отрицательной курсовой разницы при вышеуказанной ситуации отнесены к расходам налогоплательщиков от осуществления деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья.

Федеральный закон от 27.11.2017 № 348-ФЗ

Статья 284 НК РФ дополнена п. 1.2–1, устанавливающим для организаций – резидентов особой экономической зоны (за исключением организаций, указанных в п. 1.2 рассматриваемой статьи) пониженный размер ставки налога на прибыль (2 процента), в части налога, подлежащего зачислению в федеральный бюджет.

Изменения, применяемые с 29.12.2017

Федеральный закон от 28.12.2017 № 436-ФЗ

Содержание подп. 1 п. 6 ст. 246.2 НК РФ было значительно переработано законодателем, который уточнил условия, при наличии хотя бы одного из которых иностранная организация признается налоговым резидентом Российской Федерации в порядке, предусмотренном п. 8 рассматриваемой статьи.

Пункт 5 ст. 306 НК РФ был дополнен абзацем 2, согласно которому сам по себе факт осуществления на территории Российской Федерации управляющим лицом иностранного инвестиционного фонда (компании), указанным в п. 14 ст. 25.13 НК РФ, а также нанятыми им лицами, их сотрудниками и (или) представителями функций по управлению активами такого фонда (компании) и факт осуществления функций, указанных в п. 3 ст. 246.2 НК РФ, в отношении фонда или организаций (структур без образования юридического лица), в которых прямо или косвенно участвует такой фонд (компания), а также иной деятельности, непосред-

ственно связанной с реализацией указанных функций, не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства в Российской Федерации.

Пункт 3 ст. 309.1 НК РФ дополнен подп. 1.1. Указанным подпунктом законодатель закрепил правило, согласно которому при определении прибыли (убытка) контролируемой иностранной компании не учитываются, в том числе суммы доходов от реализации или иного выбытия долей в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг, производных финансовых инструментов и расходов, признанных при выбытии указанных активов в составе прибыли (убытка) контролируемой иностранной компании до налогообложения.

Существенному изменению подвергся п. 3.1 ст. 309.1 НК РФ, в котором законодатель, в частности, установил порядок определения прибыли (убытка) контролируемых иностранных компаний от выбытия финансовых активов.

Пункт 5 ст. 309.1 НК РФ дополнен абзацами 3 и 4, устанавливающими виды доходов иностранной компании, признаваемых доходами от активной деятельности.

Пункт 7.1 ст. 309.1 НК РФ дополнен абзацем 2, согласно которому в случае, если налогоплательщик прекращает быть контролирующим лицом контролируемой иностранной компании, он утрачивает право переноса убытка такой компании на будущие периоды в части, не учтенной им ранее при исчислении прибыли контролируемой иностранной компании.

Пункт 8 ст. 309.1 НК РФ изложен в новой редакции, в которой установлен порядок определения совокупной прибыли (убытка) контролируемой иностранной компании за период, предшествующий финансовому году, начавшемуся в 2015 году.

Пункт 11 ст. 309.1 НК РФ был дополнен абзацем 3, в соответствии с которым, если контролируемая иностранная компания входит в состав иностранной консолидированной группы налогоплательщиков, для целей определения суммы налога, исчисленного в отношении прибыли такой контролируемой иностранной компании в соответствии с законодательством иностранного государства, может быть учтена часть суммы налога, исчисленного в отношении такой иностранной консолидированной группы налогоплательщиков.

5. Государственная пошлина (глава 25 НК РФ)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 30.11.2016 № 407-ФЗ

Подпункт 5 п. 1 ст. 333.21 излагается в новой редакции, согласно которой вводится дифференцированная государственная пошлина за подачу заявления о признании должника несостоятельным (банкротом). И если в предыдущей редакции был установлен единый размер государственной пошлины (6000 рублей) независимо статуса лица, подающего заявление, то в новой редакции подача заявления физическим лицом оплачивается в размере 300 рублей, а в случае обращения с заявлением юридического лица – 6000 рублей.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Подпункт 33 п. 1 ст. 333.33, устанавливающий размер государственной пошлины за повторную выдачу правообладателям свидетельства о государственной регистрации права на недвижимое имущество, признается утратившим силу. Данная норма утратила свою актуальность, поскольку с 15 июля 2016 года государственная регистрация возникновения и перехода прав на недвижимое имущество удостоверяется только выпиской из ЕГРН (ЕГРП).

Федеральный закон от 01.12.2007 № 310-ФЗ, от 30.12.2008 № 311-ФЗ, от 30.07.2010 № 242-ФЗ

Утратили силу подп. 10, 10.1, 10.3, 10.6, 10.9, 10.10 п. 3 ст. 333.35. Все указанные положения в силу их специфики были рассчитаны на применение в период организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, поэтому по завершении данного периода они запланировано прекратили свое действие.

Изменения, применяемые с 07.04.2017

Федеральный закон от 07.03.2017 № 25-ФЗ

Статья 333.32.1 НК РФ дополняется новым п. 2, устанавливающим размер государственной пошлины за совершение уполномоченным федеральным органом исполнительной власти действий, связанных с осуществлением регистрации лекарственных препаратов для медицинского применения в целях формирования общего рынка лекарственных средств в рамках Евразийского экономического союза в соответствии с правом Евразийского экономического союза.

Статья 333.32.2 НК РФ излагается в новой редакции, вносящей уточнения в имеющиеся формулировки, а также дополняющей перечень действий уполномоченного федерального органа исполнительной власти, связанных с осуществлением государственной регистрации медицинских изделий в соответствии с Федеральным законом от 21.11.2011 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» с установлением соответствующих размеров государственной пошлины.

Глава 25.3 НК РФ дополняется новой ст. 333.32.3 НК РФ, установившей размеры государственной пошлины за совершение действий уполномоченным федеральным органом исполнительной власти при осуществлении государственной регистрации биомедицинских клеточных продуктов.

Изменения, применяемые с 04.05.2017

Федеральный закон от 03.04.2017 № 57-ФЗ

Подпункт 12 п. 1 ст. 333.21 НК РФ излагается в новой редакции, из которой исключены положения о размере государственной пошлины за подачу надзорной жалобы на решения и (или) постановления арбитражного суда и одновременно дополнены положениями об установлении размеров государственной пошлины за апелляционное и (или) кассационное обжалование определений суда об отказе в принятии искового заявления (заявления) или заявлений о выдаче судебного приказа, а также по делу об оспаривании решений третейского суда.

Пункт 1 ст. 333.21 НК РФ дополняется новыми подп. 12.1 и 12.2, которые устанавливают размер государственной пошлины, соответственно за подачу кассационной жалобы на судебный приказ (50 процентов размера государственной пошлины, подлежащей уплате при подаче искового заявления неимущественного характера) и надзорной жалобы (в размере государственной пошлины, подлежащей уплате при подаче искового заявления неимущественного характера).

Подпункт 6 п. 1 ст. 333.22 НК РФ признается утратившим силу. Ранее из указанного подпункта следовало, что в рамках арбитражного процесса государственная пошлина при подаче заявлений о пересмотре в порядке надзора судебных актов уплачивается при условии, что судебные акты не были обжалованы в кассационной инстанции.

Подпункт 7 п. 1 ст. 333.22 излагается в новой редакции, согласно которой при отказе в принятии искового заявления (заявления) или заявления о выдаче судебного приказа либо при отмене судебного приказа уплаченная государственная пошлина при предъявлении искового заявления (заявления) или заявления о выдаче судебного приказа засчитывается в счет подлежащей уплате государственной пошлины. Такие формулировки могут привести к выводу о том, что НК РФ не предусматривает возможности возврата государственной пошлины в случае, если в принятии искового заявления или заявления о выдаче судебного приказа было отказано (а равно при отмене судебного приказа), даже если заявители в дальнейшем отказались от обращения в арбитражный суд с исковым заявлением (заявлением о выдаче судебного приказа) (к подобным выводам арбитражные суды приходили при применении предыдущей редакции рассматриваемой нормы). С другой стороны, полагаем, что указанные формулировки следует истолковывать как попытку законодателя упростить доказательство уплаты государственной пошлины при дальнейшем обращении с исковым заявлением (заявлением о выдаче судеб-

ного приказа), когда в качестве подтверждения уплаты государственной пошлины арбитражному суду представляется платежный документ, свидетельствующий об уплате государственной пошлины за непринятое исковое заявление или заявление о выдаче судебного приказа (в этом случае в силу закона осуществляется зачет ранее произведенного платежа, что не требует подачи и удовлетворения заявлений о зачете ранее совершенного платежа, необходимых по общему правилу). Полагаем, что такое толкование больше соответствует смыслу закона и не лишает заявителя права вернуть ранее уплаченную им государственную пошлину в случае отказа от дальнейшего обращения в арбитражный суд.

Изменения, применяемые с 01.10.2017

Федеральный закон от 01.07.2017 № 145-ФЗ

Пункт 1 ст. 333.33 НК РФ дополнен подп. 136, которым был установлен перечень действий федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в сфере оборота оружия, за которые подлежит уплате государственной пошлины в размерах, установленных указанным пунктом.

Изменения, применяемые с 27.11.2017

Федеральный закон от 27.11.2017 N352-ФЗ

Пункт 1 ст. 333.35 НК РФ дополнен подп. 17, освобождающим физических лиц от уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию права собственности на жилые помещения или доли в них, предоставленные им взамен освобожденных жилых помещений или долей в них в связи с реализацией программы реновации жилищного фонда в городе Москве.

6. Налог на добычу полезных ископаемых (глава 26 НК РФ)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Статья 336 НК РФ дополняется новым п. 3, положения которого закрепляют определение участка недр в целях исчисления НДПИ. В целях настоящей главы под участком недр понимается блок недр (с ограничением по глубине или без такого ограничения), пространственные границы которого ограничены географическими координатами угловых точек в соответствии с лицензией на право пользования недрами, включая все входящие в него горные и геологические отводы.

Таким образом, НК РФ дает более детализированное понятие участка недр, чем это определено специальным законом, согласно которому участок недр характеризуется как горный отвод – геометризованного блока недр (абзац 1 ст. 7 Закона РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах»).

Подпункт 13 ст. 337 НК РФ был изменен и дополнен абзацем, содержащим определение понятия «добыча драгоценных металлов». Под добычей драгоценных металлов в целях Главы 26 НК РФ понимаются извлечение минерального сырья, содержащего такие металлы, из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений и последующая его первичная переработка с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы, в соответствии с согласованной и утвержденной в установленном порядке проектной документацией на разработку соответствующего месторождения полезных ископаемых и (или) первичную переработку минерального сырья, содержащего драгоценные металлы.

Также обращает на себя внимание, что и в этом случае НК РФ содержит более развернутое понятие, чем это предусмотрено специальным законом, согласно которому добыча драгоценных металлов – это извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (абзац 5 Федерального закона от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях»).

Подпункт 3 п. 2 ст. 338 излагается в новой редакции.

Если в ранее действовавшей редакции определение налоговой базы как количества добытых полезных ископаемых в натуральном выражении было применимо только при добыче угля и углеводородного сырья (за исключением случая, упомянутого законом), то в новой редакции данный порядок исчисления налоговой базы распространяется также на случаи добычи многокомпонентных комплексных руд на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края.

Пункт 2 ст. 342 НК РФ дополняется новыми подп. 16 и 17, установившими специальные ставки налога при добыче многокомпонентной комплексной руды, добываемой на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края (730 рублей за 1 тонну многокомпонентной комплексной руды, содержащей медь, и (или) никель, и (или) металлы платиновой группы, 270 рублей за 1 тонну многокомпонентной комплексной руды, не содержащей медь, и (или) никель, и (или) металлы платиновой группы).

Статья 342.2 НК РФ дополняется новым п. 10, согласно которому в случае, если в соответствии с проектной документацией, согласованной в установленном порядке, добыча нефти осуществляется из скважины, работающей одновременно на нескольких залежах углеводородного сырья, при добыче нефти из всех таких залежей применяется наибольшее значение коэффициента Кд для каждой такой залежи в отдельности, при соблюдении всех условий, установленных настоящей статьей применительно к каждой такой залежи.

В ст. 342.4, 342.5 НК РФ, положения которых определяют порядок расчета показателей, влияющих на расчет НДПИ при добыче газа горючего природного и газового конденсата, были внесены отдельные коррективы, касающиеся расчета базового значения единицы условного топлива (Еут), коэффициент, характеризующий долю реализации газа потребителям РФ в общем объеме реализованного организацией газа (Ов), коэффициент Ог, корректирующий коэффициент Ккм, коэффициент Кгп, показатель, характеризующий особенности добычи нефти ($Д_м$), коэффициент Кк и другие показатели, изменение которых было направлено на увеличение поступления в бюджет дохода от уплаты НДПИ.

7. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единый сельскохозяйственный налог) (глава 26.1 НК РФ)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 23.06.2016 № 216-ФЗ

Пункт 2 ст. 346.2 НК РФ излагается в новой редакции.

В частности, одним из условий признания организации или индивидуального предпринимателя сельскохозяйственным товаропроизводителем теперь является получение в установленной законом доле дохода (не менее 70 процентов) от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, но и оказание таким лицом сельскохозяйственным товаропроизводителям услуг, указанных в подп. 2 п. 2 ст. 346.2 НК РФ.

При этом подп. 2 п. 2 ст. 346.2 НК РФ, изложенный в новой редакции, определяет предусмотренные ОКВЭД вспомогательные виды деятельности в области производства сельскохозяйственных культур и послеуборочной обработки сельскохозяйственной продукции (в том числе услуги в области растениеводства в части подготовки полей, посева сельскохозяйственных культур, возделывания и выращивания сельскохозяйственных культур, опрыскивания сельскохозяйственных культур, обрезки фруктовых деревьев и виноградной лозы, пересаживания риса, рассаживания свеклы, уборки урожая, обработки семян до посева (посадки), услуги в области животноводства в части обследования состояния стада, перегонки скота, выпаса скота, выбраковки сельскохозяйственной птицы, содержания сельскохозяйственных животных и ухода за ними).

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Пункт 2 ст. 346.5 НК РФ, устанавливающий виды расходов, на которые может быть уменьшен доход при расчете единого сельскохозяйственного налога, дополняется новым видом такого расхода (подп. 23.1) в виде суммы денежных средств, иного имущества, имущественных прав, переданные налогоплательщиком в счет погашения задолженности перед иным лицом, возникшей вследствие уплаты этим лицом в соответствии с НК РФ за налогоплательщика сумм налогов, сборов, страховых взносов, за исключением единого сельскохозяйственного налога, уплаченного в соответствии с главой 26.1 НК РФ, и налога на добавленную стоимость, уплаченного в бюджет в соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ;

Федеральный закон от 03.07.2016 № 251-ФЗ

Подпункт 26 п. 2 ст. 346.5 НК РФ, изложенный в новой редакции, позволяет отнести на расходы проведение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации, подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 264 НК РФ.

8. Упрощенная система налогообложения (глава 26.2)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

В абзац первый п. 2 ст. 346.12 НК РФ вносятся изменения, которые предоставляют организациям право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 112,5 млн рублей.

Таким образом, с 01 января 2017 года возможность перехода на упрощенную систему налогообложения стала реальней для большого числа организаций, чьи доходы превышали ранее установленный законом показатель в 45 млн рублей, что не позволяло им применять упрощенную систему налогообложения.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ

В подп. 16 п. 3 ст. 346.12 вносятся изменения, которые также смягчают требования, соблюдение которых позволяет налогоплательщику перейти на упрощенную систему налогообложения – согласно новой редакции указанного подпункта, не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, у которых остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 150 млн рублей (тогда как ранее для организаций был установлен максимальный порог остаточной стоимости основных средств в сумме 100 млн рублей).

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

В абзац 4 п. 2 ст. 346.13 НК РФ вносятся дополнения, устанавливающие срок уведомления налогового органа о переходе на упрощенную систему налогообложения лиц, которые перестали быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход. Установленный законом срок составляет 30 календарных дней со дня прекращения обязанности по уплате единого налога на вмененный доход.

Абзац первый п. 4 ст. 346.13 НК РФ также подвергся корректировке. Теперь налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором его доходы (определяемые в соответствии со ст. 346.15 НК РФ и подп. 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ), превысили 150 млн рублей (ранее законом был установлен порог дохода в сумме 60 млн рублей).

Федеральный закон от 03.07.2016 № 251-ФЗ

В подп. 33 п. 1 ст. 346.16 НК РФ вносятся изменения, согласно которым расходы на проведение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации

могут быть отнесены к расходам, уменьшающим налогооблагаемые доходы в соответствии с Главой 26.2 НК РФ.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Пункт 8 ст. 346.18 НК РФ излагается в новой редакции, которой законодатель уточняет необходимость ведения раздельного учета доходов и расходов в случае, когда плательщик упрощенной системы налогообложения осуществляет отдельные виды деятельности, налогообложение доходов от которых осуществляется на основании Главы 26.3 НК РФ (Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности) и (или) Главы 26.5 НК РФ (Патентная система налогообложения), кроме того, закон запрещает учитывать полученные доходы и произведенные расходы в рамках указанных выше специальных налоговых режимов при исчислении налоговой базы по налогу, уплачиваемому при применении упрощенной системы налогообложения.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ

В положении абзаца первого п. 4 ст. 346.20 НК РФ законодатель дополнительно ввел пояснения о том, что возможность применения налоговой ставки в размере 0 процентов распространяется на налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, независимо от выбранного ими объекта налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов).

В абзаце втором п. 4 ст. 346.20 НК РФ внесены технические правки, которыми законодатель подтвердил, что индивидуальные предприниматели, выбравшие объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, не уплачивают минимальный налог (п. 6 ст. 346.18 НК РФ) в период действия налоговой ставки в размере 0 процентов.

Пункт 4 ст. 346.20 НК РФ дополняется новым абзацем, содержащим указание для региональных законодателей, которые планируют устанавливать налоговую ставку в размере 0 процентов для отдельных. Для определения видов предпринимательской деятельности в сфере бытовых услуг, по которым может быть установлена налоговая ставка в размере 0 процентов, региональным законодателям надлежит руководствоваться кодами видов деятельности в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности и (или) кодами услуг в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 248-ФЗ

Подпункт 1 п. 2 ст. 346.26 НК РФ излагается в новой редакции, согласно которой коды видов деятельности в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности и коды услуг в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, определяются Правительством Российской Федерации.

9. Патентная система налогообложения (глава 26.5 НК РФ)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 03.07.2016 № 248-ФЗ

Подпункт 2 п. 8 ст. 346.43 излагается в новой редакции, по аналогии с ранее упомянутой новой редакцией подп. 1 п. 2 ст. 346.26 НК РФ Главы 26.4 НК РФ, законодатель и для патентной системы налогообложения устанавливает правило, согласно которому коды видов деятельности в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности и коды услуг в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, определяются Правительством Российской Федерации.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Абзац 1 п. 6 ст. 346.45 излагается в новой редакции. Законодатель устранил неоднозначность формулировки нормы в ранее действующей редакции, из буквального толкования которой следовало, что с момента утраты права на применение патентной системы налогообложения налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения, что не соответствовало иным положениям НК РФ, так как утрата права на применение патентной системы не обязывает к переходу на общую систему налогообложения и не лишает налогоплательщика права вернуться на один из применяемых им ранее специальных режимов налогообложения.

Поэтому в новой редакции указанной нормы законодатель уточнил, что налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения (на упрощенную систему налогообложения, на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (в случае применения налогоплательщиком соответствующего режима налогообложения) с начала налогового периода, на который ему был выдан патент.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Подпункт 3 п. 6 ст. 346.45 НК РФ признан утратившим силу. Согласно указанному пункту, если налогоплательщиком не был уплачен налог в установленные НК РФ сроки, такой налогоплательщик считался утратившим право на применение патентной системы налогообложения. Исключение указанного положения из п. 6 ст. 346.45 НК РФ позволяет налогоплательщику, в случае нарушения им срока оплаты патента, продолжать применять патентную систему налогообложения.

Этим же Федеральным законом ст. 346.51 была дополнена новым п. 2.1, согласно которому в случае неуплаты или неполной уплаты индивидуальным предпринимателем налога налоговый орган по истечении установленного подп. 1 или 2 п. 2 ст. 346.51 НК РФ срока направляет индивидуальному предпринимателю требование об уплате налога, пеней и штрафа. То есть каких-либо особых последствий несвоевременной уплаты данного налога законодатель не предусматривает, в отношении просрочившего налогоплательщика применяются стандартные меры по истребованию (взысканию) налога, при этом его право продолжать применение патентной системы налогообложения не ставится под сомнение.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Пункт 7 ст. 346.45 НК РФ излагается в новой редакции, в которой законодатель уточнил, что при утрате индивидуальным предпринимателем права на применение патентной системы налогообложения, суммы налога подлежат уплате в соответствии с общим режимом налогообложения либо в соответствии с упрощенной системой налогообложения, системой налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (если такие виды специальных режимов подлежат применению налогоплательщиком). В предыдущей редакции положения рассматриваемого пункта упоминали исключительно необходимость уплаты суммы налога в соответствии с общим режимом налогообложения.

Статья 346.46 НК РФ дополняется новым п. 4, согласно которому уведомление о постановке на учет (снятии с учета) в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения, не выдается. Заметим, что и до указанного дополнения НК РФ не предусматривал необходимости выдачи соответствующего уведомления, поскольку подтверждением факта применения патентной системы налогообложения является патент.

В п. 1 ст. 346.53 НК РФ внесены изменения. В новой редакции указанной нормы законодатель уточняет, что в книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения, ведется исключительно учет доходов от реализации полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения. Соответственно иные виды доходов, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения, не должны учиты-

ваться в книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения.

Дополнительно законодатель исключил абзац 2 п. 1 ст. 346.53 НК РФ, что свидетельствует об отсутствии необходимости ведения указанной книги учета доходов отдельно по каждому полученному патенту.

10. Транспортный налог (глава 28 НК РФ)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральные законы от 30.07.2010 № 242-ФЗ, от 01.12.2007 № 310-ФЗ

Часть третья ст. 357 НК РФ признается утратившей силу. Ранее данная норма предусматривала освобождение от уплаты транспортного налога лиц, являющихся организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, в отношении транспортных средств, принадлежащих им на праве собственности и используемых исключительно в связи с организацией и (или) проведением указанных спортивных мероприятий. Учитывая завершение периода организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года, нормы части третьей ст. 357 НК РФ становятся фактически неприменимыми, в связи с чем исключены законодателем из действующего массива налогово-правовых норм.

Федеральный закон от 04.06.2014 № 145-ФЗ

В подп. 6 п. 2 ст. 358 НК РФ внесены изменения. Законодатель уточнил, что не являются объектом налогообложения транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба.

11. Налог на имущество организаций (глава 30 НК РФ)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 30.07.2010 № 242-ФЗ

Утратили силу положения п. 1.1 ст. 373 НК РФ, освобождавшие организации, являющиеся организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи от уплаты налога на имущество организаций в отношении имущества, используемого ими исключительно в связи с организацией и (или) проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта.

Федеральный закон от 04.06.2014 № 145-ФЗ

В новой редакции подп. 2 п. 4 ст. 374 НК РФ уточнена категория лиц, чье имущество, принадлежащее им на праве оперативного управления, не признается объектом налога на имущество организаций при условии его использования в целях, установленных законом.

К таким льготным категориям относятся федеральные органы исполнительной власти и федеральные государственные органы, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

В подп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ вносятся изменения в целях приведения формулировок указанной нормы в соответствие с законодательством, регулирующим вопросы регистрации недвижимого имущества. С 01 января 2017 года вступил в силу Федеральный закон от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости», который, в том числе, предусматривает создание Единого государственного реестра недвижимости (ЕГРН), объединившего в себе сведения из кадастра недвижимости и ранее действовавшего реестра прав на недвижимое имущество и сделки с ним (ЕГРП). С указанного времени кадастровые паспорта

не выдаются, ранее отражаемые в кадастровом учете сведения учитываются в ЕГРН, при этом все необходимые сведения о недвижимости можно получить в форме выписке из ЕГРН, что и было отражено в новой редакции подп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ.

Аналогичные правки, внесенные рассматриваемым Федеральным законом, содержат и иные положения ст. 378.2 НК РФ. Наличие специального государственного реестра (ЕГРН), включающего в себя сведения о кадастровом учете недвижимого имущества, в том числе сведения, необходимые для определения кадастровой стоимости объекта недвижимости, отражены также в новых редакциях абзаца 2 п. 10 ст. 378.2 НК РФ.

Федеральный закон от 03.07.2016 № 242-ФЗ

В новой редакции п. 9 ст. 378.2 НК РФ правомочием по установлению порядка определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и помещений наделен высший исполнительный орган государственной власти субъекта Российской Федерации. Ранее указанное правомочие было возложено на федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере имущественных отношений, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Федеральный закон от 24.11.2014 № 366-ФЗ

Изменены формулировки положений п. 3.1 ст. 380 НК РФ. Из принципиально новых изменений указанная норма дополнена видами недвижимого имущества, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная в размере 0 процентов. К такому недвижимому имуществу относятся объекты, предусмотренные техническими проектами разработки месторождений полезных ископаемых и иной проектной документацией на выполнение работ, связанных с пользованием участками недр, или проектной документацией объектов капитального строительства, и необходимых для обеспечения функционирования объектов недвижимого имущества, указанных в абзаце втором п. 3.1 ст. 380 НК РФ.

Статья 380 НК РФ также была дополнена п. 3.2, ограничивающим возможность изменения законами субъектов Российской Федерации налоговых ставок в отношении железнодорожных путей общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью. Такие налоговые ставки не могут превышать в 2017 году 1 процент, в 2018 году – 1,3, в 2019 году – 1,3, в 2020 году – 1,6 процента.

Федеральный закон от 28.12.2016 № 475-ФЗ

В соответствии с общим правилом, предусмотренным п. 25 ст. 381 НК РФ, устанавливается льгота по налогу на имущество организаций, принятого на учет с 1 января 2013 г. (льгота в виде освобождения от уплаты налога), однако в порядке исключения такая льгота не применяется, если указанное имущество приобретено в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц либо передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми в соответствии с положениями п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми.

В то же время, согласно абзацу 4 п. 25 ст. 381 НК РФ (абзац дополнительно был внесен рассматриваемым федеральным законом), указанные исключения не применяются в отношении железнодорожного подвижного состава, произведенного начиная с 01 января 2013 года Таким образом, указанное имущество освобождается от налогообложения независимо от того, в результате каких операций оно было получено налогоплательщиком (в том числе, в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц либо передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми взаимозависимыми).

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Введена ст. 381.1 НК РФ, положения которой ограничивают возможность применения налоговых льгот, указанных в п. 24 (в части имущества, расположенного в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря) и п. 25 ст. 381 НК РФ. Такие льготы, хотя и уста-

новлены НК РФ, могут применяться на территории субъекта Российской Федерации только в случае принятия соответствующего закона субъекта Российской Федерации.

Федеральный закон от 28.12.2016 № 464-ФЗ

Введена в действие ст. 385.3 НК РФ, устанавливающая особенности исчисления налога на имущество организаций в отношении железнодорожных путей общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью. Особенности налогообложения указанного имущества заключаются в исчислении налога с коэффициентом Кжд, в течение первых шести налоговых периодов с момента принятия соответствующего имущества на учет. Принимая во внимание, что в рассматриваемой редакции НК РФ коэффициент Кжд всегда меньше единицы (увеличивается с первого по шестой налоговый период, начиная соответственно с 0 и заканчивая 0,8), имущество в виде железнодорожных путей общего пользования и сооружений облагается меньшим налогом по сравнению с иными видами имущества, сумма налога по которым исчисляется по общим основаниям.

12. Земельный налог (глава 31 НК РФ)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 30.11.2016 № 41-ФЗ

Указанным законом были приведены в соответствие с Федеральным законом от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» положения абзацев 2, 5, 6 п. 1 ст. 391 НК РФ, абзаца 1 п. 3 ст. 391 НК РФ, п. 1, 2 ст. 403 НК РФ (подробнее комментарий к аналогичным изменениям изложен при рассмотрении изменений Главы 30 НК РФ «Налог на имущество организаций»).

Изменения, применяемые с 29.12.2017

Федеральный закон от 28.12.2017 № 436-ФЗ

В п. 5 ст. 391 НК РФ внесены существенные изменения, касающиеся порядка предоставления льготы по земельному налогу для отдельных (льготных) категорий налогоплательщиков, указанных в рассматриваемой статье. Новая редакция рассматриваемого пункта предусматривает предоставление льготы в виде уменьшения налоговой базы на величину кадастровой стоимости 600 квадратных метров площади земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении льготной категории налогоплательщиков. Ранее льгота по земельному налогу представлялась путем уменьшения налоговой базы на необлагаемую налогом сумму в размере 10 000 рублей на одного налогоплательщика в одном муниципальном образовании (либо городе федерального значения).

Пункт 5 ст. 391 НК РФ был дополнен подп. 8, согласно которому закон отнес к льготной категории налогоплательщиков земельного налога пенсионеров, получающих пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством, а также лиц, достигших возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством Российской Федерации выплачивается ежемесячное пожизненное содержание.

Кроме того, ст. 391 НК РФ дополнена п. 6.1, ограничивающим предоставление рассматриваемой льготы в отношении одного земельного участка по выбору налогоплательщика. Свой выбор налогоплательщик осуществляет путем направления налоговому органу соответствующего уведомления в установленном порядке. При непредставлении налогоплательщиком, имеющим право на применение налогового вычета, уведомления о выбранном земельном участке налоговый вычет предоставляется в отношении одного земельного участка с максимальной исчисленной суммой налога.

13. Страховые взносы (глава 34)

Изменения, применяемые с 01.01.2017

Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ

Рассматриваемым Федеральным законом была введен в действие новый Раздел XI Страховые взносы в Российской Федерации, содержащий Главу 34, которой были установлены элементы страховых взносов (ст. 18.2 НК РФ), которые по своей сущности выходят за пределы системы налогов и сборов, установленных в Российской Федерации, но, по воле законодателя, образуют новый вид обязательного платежа на федеральном уровне, предусмотренного законодательством о налогах и сборах (п. 3 ст. 8 НК РФ).

Плательщиками страховых взносов признаются лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями), так и лица, не производящие выплаты вознаграждения физическим лицам (индивидуальные предприниматели, адвокаты, медиаторы, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой (ст. 419 НК РФ).

Объектом обложения страховыми взносами, в зависимости от категории плательщика, являются:

1) для организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию, – выплаты в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, по договорам авторского заказа в пользу авторов произведений, по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, лицензионным договорам и др.;

2) для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, – выплаты и иные вознаграждения по трудовым договорам (контрактам) и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг в пользу физических лиц;

3) для лиц, занимающихся частной практикой, – минимальный размер оплаты труда, установленный на начало соответствующего расчетного периода, а в случае, предусмотренном абзацем третьим подп. 1 п. 1 ст. 430 НК РФ (доход за расчетный период превышает 300 000 руб.), также признается доход, полученный плательщиком страховых взносов.

Расчетным периодом признается календарный год, отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года (ст. 423 НК РФ).

Тарифы страховых взносов, суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами, порядок исчисления и уплаты страховых взносов определяются соответствующими положениями Главы 34 НК РФ.

Изменения, применяемые с 27.11.2017

Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ

В положения подп. 5 п. 1 статьи 427 НК РФ были внесены изменения, согласно которым были уточнены наименования видов экономической деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, которые имеют право применять пониженные тарифы страховых взносов.

Абзац 2 п. 2 ст. 432 НК РФ изложен в новой редакции, в которой законодатель установил более поздний срок для уплаты страховых взносов, исчисленных с суммы дохода плательщика, превышающего 300 000 рублей за расчетный период. Согласно новой редакции уплата указанного страхового взноса осуществляется не позднее 1 июля года, следующего за истекшим расчетным периодом (согласно предыдущей редакции, оплата должна была быть произведена не позднее 1 апреля).

Заключительные положения

Подводя итог изменениям Налогового кодекса Российской Федерации, которые вступили в силу в 2017 году, выделим те из них, которые, на наш взгляд, оказали наиболее существенное влияние на правовое регулирование налоговых правоотношений.

Во-первых – предоставление права уплаты налога за налогоплательщика иным лицом с распространением правила о возможности уплаты налога иным лицом на страховые взносы.

Во-вторых – установление законодательством о налогах и сборах пределов осуществления прав по уменьшению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов, отразивших принципиальные аспекты судебной доктрины обоснованной налоговой выгоды.

В-третьих – установление нового вида обязательного платежа на федеральном уровне – страхового взноса, который не включен в систему налогов и сборов, но регулируется законодательством о налогах и сборах.

В-четвертых – имплементация Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам путем закрепления в законодательстве о налогах и сборах норм, предусматривающих международный автоматический обмен необходимой информацией.

Обзор правовых позиций Верховного Суда РФ, связанных с применением норм налогового права за 2017 год

В 2017 г. Верховным Судом РФ при рассмотрении в рамках кассационного производства жалоб принято значительное число определений, касающихся применения норм налогового права. Следует отметить, в этих определениях наиболее наглядно демонстрируется, как нормы налогового права реализуются в правоприменительной практике, и наглядно демонстрируется влияние отраслевых норм права на повседневную деятельность налогоплательщиков. Влияние норм налогового права на экономику государства в целом и на деятельность конкретных налогоплательщиков значительна. Соответственно, выработка единообразных подходов к применению норм налогового права остается актуальной и востребованной задачей. В значительной степени формирование единообразной практики применения норм налогового права осуществляется Верховным Судом РФ. Представляется необходимым рассмотреть отдельные правовые позиции Верховного Суда РФ, связанные с применением норм налогового права за 2017 г.

Досудебный порядок рассмотрения налоговых споров[11]. Несомненный интерес представляет проблема соблюдения досудебных процедур разрешения споров с участием налоговых органов, предусмотренных ст. 138 НК РФ. Особенно в ситуациях, когда жалоба налогоплательщика оставлена без рассмотрения в связи с пропуском срока на обжалование решения нижестоящего налогового органа и отсутствием оснований для восстановления пропущенного срока на подачу жалобы. Решение о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с п. 2 ст. 138 НК РФ может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ.

По мнению Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ, если вышестоящий налоговый орган не восстановил пропущенный срок на подачу жалобы налогоплательщику и не принял ее к рассмотрению, предусмотренное п. 2 ст. 139.3 НК РФ решение об оставлении жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения не является итоговым решением по жалобе налогоплательщика (виды таких решений указаны в п. 3 ст. 140 НК РФ), а носит исключительно процедурный характер и не может быть признано в качестве решения по жалобе налогоплательщика, с принятием которого НК и АПК РФ связывают соблюдение обязательного досудебного порядка урегулирования налогового спора.

Не менее интересным является проблема соблюдения досудебных процедур при обжаловании начисленных сумм поимущественных налогов налогоплательщикам – физическим лицам. Данная проблема была рассмотрена Судебной коллегией по административным делам Верховного Суда РФ. Судом установлено, что в адрес налогоплательщика Инспекцией ФНС России по г. Таганрогу Ростовской области было направлено налоговое уведомление от 01.05.2015 № 1079834 об уплате транспортного и земельного налогов в срок не позднее 01.10.2015, с которым налогоплательщик не согласился, направив в УФНС России по Ростовской области обращение посредством сети Интернет.

Рассмотрев поступившее обращение, УФНС России по Ростовской области письмом от 26.08.2015 сообщило налогоплательщику о правомерно произведенном расчете транспортного налога Инспекцией ФНС России по г. Таганрогу Ростовской области.

В сентябре 2015 г. налогоплательщиком получено из Инспекции ФНС России по г. Таганрогу Ростовской области требование № 649861 об уплате, в том числе транспортного налога в сумме 3000 руб. и пеней по транспортному налогу в сумме 7 руб. 44 коп.

23 ноября 2015 г. налогоплательщик в порядке, предусмотренном п. 1 ст. 139 НК РФ, направила в Инспекцию ФНС России по г. Таганрогу Ростовской области заявление, в котором выразила свое несогласие с выставленным ей требованием № 649861.

С учетом того обстоятельства, что решение Инспекции ФНС России по г. Таганрогу Ростовской области по начислению транспортного налога оспорено налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган, который признал данное начисление правомерным, свидетельствует о соблюдении административным истцом досудебного порядка рассмотрения спора и необоснованности вывода суда апелляционной инстанции в указанной части.

Споры, связанные с порядком исполнения налоговых обязательств[12]. Процедура исполнения обязанности по уплате налога определена в ст. 45 НК РФ. Тем не менее в правоприменительной практике встречается случай, когда налоговые органы не признают обязанность по уплате налога исполненной налогоплательщиком надлежащим образом. Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ высказана следующая позиция. При исполнении конституционной обязанности по уплате налогов, установленной ст. 57 Конституции РФ, налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет: на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения возлагается публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет.

Как указал Конституционный Суд РФ в Постановлении от 12.10.1998 № 24-П, конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. Иное приводило бы к повторному взысканию с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов, что нарушает конституционные гарантии частной собственности и принцип равенства всех перед законом (ст. 19 и 35 Конституции РФ).

В соответствии с данной правовой позицией положениями подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ установлено, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа.

Вместе с тем в силу вытекающего из ч. 3 ст. 17 Конституции РФ запрета злоупотребления правом никто не вправе извлекать преимущество (выгоду) из своего недобросовестного поведения. Общеправовой принцип добросовестного поведения определяет пределы осуществления своих субъективных прав налогоплательщиками.

Соответственно, выдача распоряжения банку о списании денежных средств со счета клиента для уплаты налогов не создает правовых последствий, предусмотренных подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ, если к моменту предъявления соответствующего платежного поручения плательщик знал (не мог не знать) о неспособности кредитного учреждения обеспечить перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Об известности этого факта налогоплательщику – владельцу банковского счета должны свидетельствовать прямые доказательства осведомленности владельца счета о невозможности осуществления платежа (например, наличие ранее не исполненных банком платежных поручений клиента) либо достаточная совокупность косвенных доказательств, прежде всего не получившее разумного объяснения несоответствие поведения налогоплательщика при направлении платежных поручений о перечислении налогов в бюджет его собственному предшествующему поведению при исполнении налоговой обязанности и поведению любого иного плательщика, ожидаемому в сравнимой ситуации (формирование остатка денежных средств на счете путем

совершения внутрибанковских операций, не являвшихся обычными для налогоплательщика; направление имевшихся на счете клиента денежных средств только на уплату налогов при одновременном осуществлении расчетов с иными кредиторами за счет средств, имевшихся на счете, открытом налогоплательщиком в другом банке, и т. п).

Само по себе высказывание в узкоспециализированных средствах массовой информации, не направленных на массового потребителя (в данном случае на интернет-портале Банки.ру), предположений о техническом сбое в работе банка, тем более при наличии комментариев сотрудника банка о его устранении в короткое время, при отсутствии ограничений на проведение платежей в банке со стороны органа банковского надзора и при отсутствии иной информации о проведении контрольных мероприятий в банке, не может служить основанием для вывода о недобросовестности налогоплательщика, направившего платежное поручение об уплате налогов через соответствующий банк, поскольку клиенты кредитной организации, не являющиеся профессиональными участниками банковского сектора, как правило, не имеют сведений о возникновении проблем в банковском учреждении до того, как проблема приобрела общеизвестный характер. Именно по причине того, что такие субъекты не являются профессиональными участниками банковского сектора, возложение на них бремени отслеживания неофициальной, не ставшей общеизвестной информации о проблемах в банковском учреждении является необоснованным. Изложенное согласуется с правовой позицией, выраженной применительно к сходному вопросу в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.05.2013 № 7372/12. В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ досрочное исполнение обязанности по уплате налога является правом налогоплательщика. Как правило, досрочная уплата налога имеет место в период между истечением отчетного (налогового) периода, когда сформирована вся совокупность налогозначимых операций (фактов), имевших место в течение этого периода, и наступлением срока платежа. Вместе с тем положения п. 1 ст. 45 НК РФ не исключают досрочную уплату налога и ранее окончания отчетного (налогового) периода, в тех случаях, когда налогоплательщику уже известны все налогозначимые факты, которые состоялись (должны состояться) до окончания соответствующего периода.

Споры, связанные с осуществлением налогового контроля[13]. Большой интерес вызывает и проблема реализации налоговыми органами своих контрольных полномочий – особенно проблема наличия права у вышестоящего налогового органа в рамках полномочий по проверке деятельности нижестоящих органов проводить ревизию решений, принятых территориальными инспекциями ФНС России в рамках камеральных и выездных налоговых проверок (о возможности отмены решения управления без жалобы налогоплательщика, поскольку процедура (сроки) такой отмены не предусмотрены ни Законом о налоговых органах, ни НК РФ). Данная проблема была рассмотрена Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ, которая пришла к следующему выводу. Статьей 1 Закона о налоговых органах определено, что налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П разъяснено, что централизованным характером системы налоговых органов предопределяется контроль вышестоящего налогового органа за деятельностью нижестоящих налоговых органов, направленный на обеспечение соблюдения ими законодательства о налогах и сборах в соответствии с принципом конституционной законности (статья 15 Конституции РФ). Согласно ст. 2 Закона о налоговых органах единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального

органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальных органов. В соответствии с п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе (утверждено Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506) данная служба в лице ее территориальных подразделений является органом исполнительной власти, осуществляющим контрольные функции путем реализации проверочных мероприятий в рамках предоставленных ей действующим законодательством полномочий. В ст. 9 Закона о налоговых органах и в п. 3 ст. 31 НК РФ вышестоящим налоговым органам предоставлено право отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции Российской Федерации, федеральным законам и иным нормативным правовым актам. Следовательно, при применении данных норм реализуется принцип законности деятельности органов публичной власти в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Как отмечено в актах Конституционного Суда РФ (в том числе Определение от 22.04.2010 № 595-О-О, Постановление от 24.03.2017 № 9-П), п. 3 ст. 31 НК РФ допускает отмену вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего только в том случае, когда оно принято в нарушение требований законодательства о налогах и сборах; подобное решение имеет целью восстановление в административном порядке законности, нарушенной неправомерным актом нижестоящего органа, по инициативе самого вышестоящего налогового органа, осуществляющего текущий контроль за деятельностью нижестоящих органов. При этом такое решение не выводится из сферы судебного контроля: налогоплательщик, усматривающий вследствие отмены решения нижестоящего налогового органа нарушение своих прав и законных интересов, может обратиться за их защитой в суд. У суда же имеется возможность проверить обоснованность решения вышестоящего налогового органа.

Соответственно, исходя из актов Конституционного Суда РФ, не исключается возможность отмены вышестоящим налоговым органом такого решения нижестоящего налогового органа, которым налогоплательщику были предоставлены определенные льготы (преимущества, вычеты), в том числе решения о возмещении НДС (ст. 176 НК РФ), в случае, когда оно было принято в нарушение требований законодательства о налогах и сборах. В данном случае предусматривается право государства (вышестоящего налогового органа), выявившего ошибку в определении налоговой обязанности, исправить ее по собственной инициативе, и такое регулирование согласуется со ст. 57 Конституции РФ, из содержания которой усматривается, что определение размера налоговой обязанности не является предметом усмотрения налогоплательщиков и налоговых органов, налоги должны уплачиваться в законно установленном размере. Применительно к вопросу о сроках на реализацию вышестоящим налоговым органом рассматриваемых полномочий очевидно, что они не могут быть не ограниченными во времени. Так, в актах Конституционного Суда РФ (в том числе Постановления от 24.06.2009 № 11-П и от 20.07.2011 № 20-П) разъясняется, что никто не может быть поставлен под угрозу возможного обременения на неопределенный или слишком длительный срок. Наличие сроков, в течение которых для лица во взаимоотношениях с государством могут наступить неблагоприятные последствия, представляет собой необходимое условие применения этих последствий. Общая правовая позиция также следует из Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.07.2006 № 11366/05, в котором отмечено, что, если иное прямо не указано в законе, принудительные возможности государства ограничены по меньшей мере сроком исковой давности.

Указанный подход корреспондирует положениям ст. 89 НК РФ, которые предусматривают гарантии прав налогоплательщиков при проведении мероприятий налогового контроля, ограничивая глубину выездной налоговой проверки периодом, не превышающим трех календарных лет. Кроме того, из положений п. 4 и 10 ст. 89 НК РФ следует, что результаты камеральной налоговой проверки могут быть пересмотрены по итогам выездной налоговой проверки, в том числе проводимой в рамках контроля за действиями нижестоящего налогового органа при

условии, что налоговый период, за который проводится выездная налоговая проверка, охватывается трехлетним календарным сроком, исчисляемым с конца года, предшествующего году назначения выездной проверки.

В силу подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ. Указанный общий срок соответствует максимальной глубине выездных налоговых проверок.

Данный вывод согласуется и с правовой позицией Пленума Верховного Суда РФ, выраженной в п. 23 Постановления от 12.05.2016 № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» применительно к аналогичному вопросу о временных пределах осуществления таможенными органами ведомственного контроля: отсутствие в законодательстве срока на проведение ведомственного контроля не исключает необходимости учета трехлетнего срока таможенного контроля, проводимого после выпуска товаров (ч. 2 ст. 164 Закона о таможенном регулировании), если в результате проведения ведомственного контроля затрагиваются права и обязанности декларанта, например на нижестоящий таможенный орган возлагается обязанность по принятию решения о корректировке таможенной стоимости взамен отмененного решения.

Споры, связанные с признанием налоговых недоимок, пеней, штрафов безнадежными к взысканию[14]. Определенный интерес вызывают подходы Верховного Суда РФ к проблеме признания недоимок безнадежными к взысканию. Как правило, налоговые органы исходят из того, что только руководитель налогового органа наделен правом принимать решение о признании задолженности безнадежной к взысканию при наличии судебного акта, содержащего указание на утрату налоговой инспекцией возможности взыскания в связи с истечением соответствующего срока и принятого при рассмотрении судом требования о взыскании обязательных платежей, а также истечение предусмотренного законом срока для взыскания обязательных платежей не является препятствием для обращения налогового органа в суд. Судебной коллегией по административным делам Верховного Суда РФ высказана следующая позиция: по смыслу положений ст. 44 НК РФ утрата налоговым органом возможности принудительного взыскания сумм налогов, пеней, штрафа, т. е. непринятие им в установленные сроки надлежащих мер к взысканию, сама по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по их уплате и, следовательно, для исключения соответствующих записей из его лицевого счета.

Согласно взаимосвязанному толкованию норм подп. 5 п. 3 ст. 44 и подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ исключение соответствующих записей из лицевого счета налогоплательщика возможно только на основании судебного акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе в случае отказа в восстановлении пропущенного срока подачи в суд заявления о взыскании этих сумм. Вывод об утрате налоговым органом возможности взыскания налогов, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания может содержаться в судебном акте по любому налоговому делу, в том числе и в мотивировочной части акта. Соответствующие записи исключаются налоговым органом из лицевого счета налогоплательщика после вступления такого судебного акта в силу.

Исходя из толкования подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ, инициировать соответствующее судебное разбирательство вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик, в том числе путем подачи в суд заявления о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными к взысканию и обязанности по их уплате прекращенной. Такое заяв-

ление подлежит рассмотрению в соответствии с требованиями Кодекса административного судопроизводства РФ.

Аналогичная правовая позиция изложена в Определении Конституционного Суда РФ от 26.05.2016 № 1150-О и в п. 9 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Исходя из изложенного, налогоплательщик вправе реализовать предоставленное ему НК РФ право на признание сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными к взысканию и обязанности по их уплате прекращенной путем обращения с соответствующим административным исковым заявлением в суд.

Споры, связанные с уплатой налога на доходы физических лиц[15]. Значительный объем дел связан с налогом на доходы физических лиц в части реализации прав на льготы по данному налогу. В частности, проблема приобретения прав собственности на комнаты в коммунальных квартирах и последствия реализации таких объектов с точки зрения исчисления сроков нахождения имущества в собственности. Налогоплательщик на основании договоров купли-продажи от 25 августа 2006 г. и от 24 октября 2006 г. приобрела комнаты площадью 26,6 кв. м и 19,4 кв. м соответственно в двухкомнатной квартире <…> дома <…>, расположенного по адресу: <…> (далее – спорная квартира), право собственности на которые зарегистрировано 22 сентября и 21 ноября 2006 г. соответственно. Право собственности налогоплательщика на указанную квартиру как единый объект зарегистрировано 29 апреля 2014 г. 15 мая 2015 г. в ИФНС России по Центральному району г. Новокузнецка налогоплательщиком подана налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц по форме 3-НДФЛ за 2014 г. на предоставление имущественного налогового вычета в сумме 130 000 руб. в связи с расходами на приобретение поименованной квартиры.

По результатам проведенной камеральной налоговой проверки ИФНС России по Центральному району г. Новокузнецка вынесено решение от 13.10.2015 № 4935 о неправомерно заявленном административным истцом имущественном вычете в связи с расходами на приобретение квартиры как единого объекта, поскольку фактические расходы на приобретение двух отдельных комнат в квартире коммунального заселения налогоплательщиком произведены в 2006 г., в связи с чем налогоплательщику предложено уменьшить сумму, подлежащую возмещению из бюджета на 130 000 руб., т. е. фактически отказано в предоставлении имущественного налогового вычета.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Кемеровской области от 29.04.2016 № 237 жалоба налогоплательщика на указанное выше решение налогового органа оставлена без удовлетворения. При обжаловании решения налогового органа в судебном порядке требования налогоплательщика оставлены без удовлетворения. Однако, по мнению Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ, судами не учтено следующее.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «Литрес».

Прочитайте эту книгу целиком, купив полную легальную версию на Литрес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.