

УДК 336.2

ИЗМЕНЕНИЯ ФИНАНСОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА КАК СРЕДСТВО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПУБЛИЧНЫХ ФИНАНСОВ

ЯЛБУЛГАНОВ АЛЕКСАНДР АЛИБИЕВИЧ

д-р юрид. наук, профессор кафедры «Финансовое и налоговое право» Финансового университета, профессор кафедры финансового права НИУ «Высшая школа экономики»

E-mail: yalbulganov@mail.ru

Статья посвящена вопросам организации органами государственной власти плановых и оперативных финансовых (налоговых) мероприятий с целью обеспечения бесперебойного функционирования финансовой системы государства в условиях нарастающего финансового кризиса. *Предметом исследования* служат общественные отношения, которые возникают при реализации налоговой политики путем внесения изменений в законодательство о налогах и сборах. Существенная часть статьи посвящена новым налогам и сборам – налогу на имущество физических лиц, торговому сбору, а также вопросам деофшоризации российской экономики. *Цель работы* – выявление основных проблем, направлений развития и путей реализации сбалансированной налоговой политики правовыми способами. В статье рассмотрены особенности определения налоговой базы в отношении объектов обложения налогом на имущество физических лиц; исследованы вопросы налогообложения доходов компаний, зарегистрированных в офшорных юрисдикциях, но принадлежащих российскому собственнику; описана особая форма налогового контроля – налоговый мониторинг. Сделан *вывод* о том, что эффективность устанавливаемых законодательных норм о налогах и сборах зависит от характера изменений, скорости их подготовки, проработанности вопросов, реализации без необходимости принятия подзаконных актов с целью детализации для их применения в определенных условиях.

Ключевые слова: налоговая политика; финансовые мероприятия; законодательство о налогах и сборах; имущественные налоги; торговый сбор; налоговый мониторинг; контролируемые лица.

CHANGES IN FINANCIAL LEGISLATION AS A MEANS TO ENSURE THE EFFECTIVENESS OF THE PUBLIC FINANCE

ALEXANDER A. YALBULGANOV

ScD (Law), Professor of the Financial and Tax Law Chair of the Financial University, Professor of the Financial Law Chair of NRU Higher School of Economics

E-mail: yalbulganov@mail.ru

The article considers planned and operational financial (tax) measures which should be undertaken by the state authorities to ensure the smooth functioning of the financial system of the state in conditions of the growing financial crisis. *The subject of the study* is the investigation of social relations that arise in the process of the implementation of fiscal policy which integrates the latest amendments to legislation on taxes and fees. A significant part of the article focuses on new taxes and fees (namely, taxes on property of individuals and trading fees) as well as issues of deoffshorization of the Russian economy. *The purpose of the work* is to identify major problems, directions and ways of implementing the balanced fiscal policy using legal means. The article describes the peculiarities of the tax base for objects of taxation of property of individuals; highlights the problems of taxation of income of companies registered in offshore jurisdictions but owned by a Russian proprietor; details a special form of tax control – tax monitoring. It concludes that the effectiveness of established legislative norms on taxes and fees depends on the nature of changes, time of their preparation, elaboration of related issues. Moreover, some norms may not need the adoption of regulations specifying their use under certain conditions.

Keywords: tax policy; financial measures; legislation on taxes and fees; property taxes; trading fees; tax monitoring; controlled entities.

Введение

Финансовые меры, принимаемые правительством любого государства в оперативном порядке, преследуют четко определенные цели и могут быть вызваны экономическими причинами экстраординарного характера. В настоящее время в Российской Федерации реализуются плановые и внеплановые финансово-правовые мероприятия. Естественно, возникает вопрос о необходимости осуществления таких мероприятий, а также об их последствиях для бесперебойного функционирования всей финансовой системы страны. Некоторые из законодательных изменений можно отнести к разряду текущих, другие же имеют антисанкционный характер и требуют незамедлительного реагирования.

Плановые финансово-правовые мероприятия налогового характера

В современных экономических и правовых реалиях любые изменения, вносимые в финансовое законодательство, воспринимаются обществом как чрезвычайные меры, хотя это не всегда так. Ряд преобразований, например в налоговой сфере, носит плановый характер. Данный тезис применим в том числе к введению Федеральным законом от 04.10.2014а № 284-ФЗ в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) главы 32 «Налог на имущество физических лиц». Дискуссии о необходимости установления нового порядка налогообложения имущества физических лиц велись в течение более чем десяти лет. Авторы законопроекта предлагали заменить налог на имущество физических лиц и земельный налог налогом на недвижимость, поясняя, что установление налога на недвижимость жилого назначения и гаражи, поступающего в местные бюджеты, обеспечит возможность финансирования развития инфраструктуры и подготовки земельных участков под застройку. В России был даже проведен эксперимент, когда в двух субъектах Российской Федерации вводился налог на недвижимость. Однако после многолетних споров и обсуждений в различных инстанциях было решено отказаться от введения налога на недвижимость, решив ограничиться принятием новой главы НК РФ.

Существенным нововведением по налогу на имущество физических лиц является порядок определения налоговой базы. Теперь, за некоторыми исключениями, налоговая база в отношении

объектов налогообложения устанавливается исходя из их кадастровой стоимости.

Указанный порядок определения налоговой базы может быть установлен нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) после утверждения субъектом Российской Федерации в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта Российской Федерации (за исключением городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) обязан установить в срок до 1 января 2020 г. единую дату начала применения на территории этого субъекта Российской Федерации порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения. При этом должны быть учтены положения ст. 5 НК РФ о действии актов законодательства о налогах и сборах во времени.

Налоговая база в отношении объектов налогообложения устанавливается исходя из их инвентаризационной стоимости в случае, если субъектом Российской Федерации не принято решение о переходе на взимание налога по кадастровой стоимости.

В ст. 403 НК РФ предусмотрен порядок определения налоговой базы, который устанавливается в отношении каждого объекта налогообложения как его кадастровая стоимость, указанная в государственном кадастре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Если объект образован в течение налогового периода (календарного года), налоговая база по нему устанавливается в данном налоговом периоде как его кадастровая стоимость на дату постановки такого объекта на государственный кадастровый учет.

Однако законодатель допускает два исключения. Если изменение кадастровой стоимости объекта имущества произошло в связи с допущенной при его оценке технической ошибкой, налоговая база подлежит пересчету начиная с того налогового периода, в котором она была допущена. Кадастровая стоимость объекта имущества может быть изменена по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой

стоимости или решению суда в порядке, установленном ст. 24.18 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

Понятно, что кадастровая и инвентаризационная стоимости значительно различаются, и данное обстоятельство может стать поводом для оспаривания кадастровой стоимости имущества в суде.

Законодатель избрал нейтральные понятия для определения лиц, подпадающих под режим налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций

В связи с тем что налоговая нагрузка на плательщиков данного налога, по которому налоговая база определяется в виде кадастровой стоимости, увеличивается, законодатель предусмотрел ряд мер, которые позволяют снизить налоговую нагрузку на налогоплательщиков посредством налоговых вычетов, введя необлагаемый минимум в отношении 10 кв. м площади комнаты, 20 кв. м площади квартиры, 50 кв. м площади жилого дома при условии, что налогоплательщик имеет единственное жилье.

В отношении единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на 1 млн руб.

Реализация налоговой политики путем внесения текущих изменений в законодательство о налогах и сборах

Ежегодно в осеннюю сессию Государственная Дума принимает законы, которыми вносит изменения в первую и вторую части НК РФ. Федеральный закон от 24.11.2014 № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — Закон № 366-ФЗ) затронул положения об уплате сразу нескольких налогов. Данные изменения направлены на усовершенствование налоговых правоотношений в части повышения эффективности на-

логообложения НДС, акцизами и водным налогом.

Так, Закон № 366-ФЗ предусматривает, в частности, освобождение от НДС операций по реализации имущества (имущественных прав) лиц, признанных банкротами; основания и порядок восстановления сумм НДС, принятых к вычету в отношении приобретенных или построенных объектов основных средств. Для дальнейшего сбалансированного развития нефтяного сектора экономики, особенно в условиях введенных санкций, применен «налоговый маневр», заключающийся в поэтапном сокращении вывозных таможенных пошлин на нефть и нефтепродукты с одновременным увеличением ставки налога на добычу полезных ископаемых, на нефть и газовый конденсат.

В последние годы наиболее актуальными стали вопросы налогообложения доходов компаний, зарегистрированных в офшорных юрисдикциях, но принадлежащих российским собственникам, именуемым конечными бенефициарами. Так, еще в 2013 г. Д.М. Щёкин задавался вопросом, почему Россия не ввела правила налогового резидентства не только по месту регистрации, но и по месту управления. Он отмечает, что существует проблема доказывания. Однако, по его мнению, если будет установлено, что офшорная компания реально управлялась с территории России (при наличии таких норм в НК РФ), то ее прибыль может быть обложена российским налогом на прибыль по ставке 20%, а за неуплату налога к ответственности могут быть привлечены российские граждане, реальные владельцы и управляющие таких компаний [1].

Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее — Закон № 376-ФЗ) установлен порядок налогообложения прибыли иностранных компаний, контролируемых российскими налоговыми резидентами.

При этом заметим, что законодатель избрал нейтральные понятия для определения лиц, подпадающих под режим налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций, так как в соглашениях об избежании двойного налогообложения используется понятие фактического владельца дохода (бенефициарного собственника).

Согласно Закону № 376-ФЗ в целях НК РФ контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

- 1) организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации;
- 2) контролирующими лицами организации являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Контролируемой иностранной компанией также считается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующими лицами которой являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Закон № 376-ФЗ установил также порядок налогообложения и основания освобождения от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании; ответственность за неуплату (неполную уплату) контролирующим лицом сумм налога с прибыли контролируемой иностранной компании (размер штрафа может составить 20% суммы неуплаченного налога, но не менее 100 000 руб.). Кроме того, Закон № 376-ФЗ вводит обязанность налогоплательщиков сообщать в налоговые органы об участии в иностранных организациях, учреждении иностранных структур без образования юридического лица, а также о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

Перспективы реализации Закона № 376-ФЗ не совсем ясны, и необходимо время, чтобы сложилась правоприменительная практика. Еще задолго до принятия вышеназванного нормативного акта высказывались различные точки зрения на возможности разрешения данного вопроса.

Так, Б.Я. Брук, рассматривая возможности кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве, констатировал, что, несмотря на достаточно большую работу, проделанную органами государственной власти различных стран и международными организациями в отношении унификации подходов к применению концепции бенефициарного собственника, были получены довольно скромные результаты. По его мнению, до настоящего времени не дано универсальное определение понятия бенефициарного собственника, и, кроме того, отсутствует полное понимание последствий

применения данной концепции. Наконец, по его экспертной оценке, нет единства и в определении места концепции бенефициарного собственника в системе договорных норм и норм национального налогового законодательства, направленных на предотвращение злоупотребления положениями международных налоговых договоров, и потому предстоит проделать еще долгий путь, прежде чем наука и практика приблизятся к разрешению этих вопросов, имеющих не только теоретическое, но и сугубо практическое значение [2].

При соответствии определенным условиям, за некоторыми исключениями, при проведении налогового мониторинга налогоплательщики освобождаются от камеральной и выездной налоговой проверки

Другим немаловажным изменениям подвергся налоговый контроль. Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» дополнил НК РФ новым разделом V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга», который включает две главы — 14.7. «Налоговый мониторинг. Регламент информационного взаимодействия» и 14.8. «Порядок проведения налогового мониторинга. Мотивированное мнение налогового органа». Согласно внесенным в НК РФ изменениям с 1 января 2015 г. налогоплательщикам, которые отвечают установленным в законе критериям, предоставляется возможность перейти на особую форму налогового контроля — налоговый мониторинг.

По задумке законодателя это не просто очередная форма налогового контроля, а мера, направленная на его оптимизацию, обоюдно удобная как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Согласно нововведенным нормам в период проведения налогового мониторинга организация обеспечивает налоговому органу доступ к своим документам (информации), служащим основаниями для исчисления и уплаты налогов, а также раскрывает порядок отражения доходов, расходов и объектов налогообложения в регистрах налогового и бухгалтерского учета. Таким образом, налоговая инспекция в режиме реального времени

сможет анализировать данные бухгалтерского и налогового учета организации, а также отслеживать правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов.

При соответствии определенным условиям, за некоторыми исключениями, при проведении налогового мониторинга налогоплательщики освобождаются от камеральной и выездной налоговой проверки. Согласно общим положениям о налоговом мониторинге его предметом являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов; он осуществляется налоговым органом на основании решения о проведении налогового мониторинга; организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга при одновременном соблюдении условий, которые определяются величиной стоимости активов, суммой доходов и размером подлежащих уплате налогов за год.

Ноябрьский пакет налоговых актов, принятых Государственной Думой, включает еще несколько нормативных актов, в том числе Федеральные законы от 24.11.2014 № 369-ФЗ и 382-ФЗ. Так, в соответствии с дополнениями, внесенными в ст. 221 НК РФ, авторы полезных моделей наряду с авторами иных объектов патентных прав при исчислении налога на доходы физических лиц (далее — НДФЛ) смогут воспользоваться профессиональным налоговым вычетом в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Другое нововведение устанавливает порядок уплаты НДФЛ в виде фиксированного авансового платежа для иностранцев, работающих по найму у организаций и индивидуальных предпринимателей, а также если они занимаются частной практикой. Аналогичный порядок уже действует для иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность на основе патента у физических лиц. Наконец, положения НК РФ о земельном налоге приведены в соответствие с терминологией Земельного кодекса Российской Федерации. Федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ внесены изменения в порядок уплаты НДФЛ при продаже недвижимого имущества. В соответствии с прежней редакцией главы 26 НК РФ налог не уплачивался, если недвижимость была в собственности владельца три года. Теперь же законодатель вводит понятие «минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества». По

общему правилу этот срок составляет пять лет. Трехлетний срок сохраняется в отношении недвижимости, полученной по наследству, договору дарения от члена семьи, в порядке приватизации или ренты. Налоговые вычеты могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Этим же Федеральным законом уточняется порядок применения вычетов по НДС и увеличивается срок представления декларации и уплаты налога.

Об «экстраординарных» доходах. Торговый сбор

С 1 января 2015 г. в НК РФ предусмотрен новый вид сбора — торговый. Возникает вопрос о необходимости данного сбора для формирования доходов местных бюджетов, а также смогут ли они справиться с его взиманием и в целом с его администрированием? Следует отметить, что учет фактической способности уплаты торгового сбора в условиях нарастающего финансового кризиса исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности чрезвычайно актуален, так же как и защита прав пользователей услугами налогооблагаемых субъектов предпринимательской деятельности.

Следует добавить, что установление нового сбора, не отвечающего понятию сбора согласно НК РФ, потребовало от законодателя расширения его дефиниции. Так, в новой редакции ст. 8 НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2015 г., сбором также признается взимаемый с организаций и физических лиц обязательный взнос, уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой он введен, отдельных видов предпринимательской деятельности.

Торговый сбор отнесен к местным сборам, соответствующие изменения включены в ст. 15 НК РФ.

Объектом обложения сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления налогоплательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

Сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли. К торговой деятельности НК РФ относит следующие виды торговли:

1) торговлю через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями);

2) торговлю через объекты нестационарной торговой сети;

3) торговлю через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;

4) торговлю, осуществляемую путем отпуска товаров со склада.

Ставки сбора устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в рублях за квартал в расчете на объект осуществления торговли или на его площадь. При этом с учетом всех особенностей, предусмотренных НК РФ, ставка сбора не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в соответствующем муниципальном образовании (городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) в связи с применением патентной системы налогообложения на основании патента по соответствующему виду деятельности, выданного на три месяца.

Заключение

В документе под названием «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов», одобренном Правительством РФ 30.05.2013, подчеркивается, что в трехлетней перспективе 2014–2016 гг. приоритеты Правительства РФ в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее. Это создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики названы поддержка инвестиций, развитие человеческого капитала, повышение предпринимательской активности. Декларируется, что налоговая система Российской Федерации должна сохранить свою конкурентоспособность по сравнению с налоговыми системами государств, ведущих на мировом рынке борьбу за привлечение инвестиций,

а процедуры налогового администрирования должны стать максимально комфортными для добросовестных налогоплательщиков.

Однако следует оговориться, что в указанном документе нет упоминания о многих реализованных налоговых нововведениях 2014 г., в частности касающихся торгового сбора, налога на недвижимое имущество физических лиц по их кадастровой стоимости, моратория на создание консолидированных групп налогоплательщиков и др. Данное обстоятельство не может не вызывать тревоги по поводу предсказуемости и последовательности реализуемой налоговой политики.

Литература

1. Щёкин Д. М. Антиофшорные меры в российском налоговом праве: перспективы судебной практики // Закон. 2013. № 4. С. 32–37.
2. Брук Б. Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы // Закон. 2013. № 4. С. 54–62.
3. Хаванова И. А. Бенефициарные собственники: проблемы налоговой идентификации // Налоговый вестник. 2014. № 8. С. 46–54.
4. Хаванова И. А. К вопросу о понятии «фактическое право на доход» в налоговом праве // Финансовое право. 2014. № 11. С. 32–37.

References

1. Shhjokin D.M. Anti-offshore measures in the Russian tax law: perspectives of jurisprudence [Antiofshornye mery v rossijskom nalogovom prave: perspektivy sudebnoj praktiki], *Zakon*, 2013, No 4, pp. 32–37.
2. Bruk B. Codification of the concept of the beneficial owner in the Russian tax law: statement of a problem [Kodifikacija koncepcii beneficiarnogo sobstvennika v rossijskom nalogovom zakonodatel'stve: postanovka problemy], *Zakon*, 2013, No 4, pp. 54–62.
3. Havanova I.A. Beneficial owners: problems of tax identification [Beneficiarnye sobstvenniki: problemy nalogovoj identifikacii], *Nalogovyy vestnik*. 2014. No 8, pp. 46–54.
4. Havanova I.A. To the question of the concept «actual right for the income» in the tax law [K voprosu o ponjatii «fakticheskoe pravo na dohod» v nalogovom prave], *Finansovoe pravo*, No 11, pp. 32–37.