

# БИЗНЕС-СРЕДА

**Е. Ф. Мосин**

канд. техн. наук, профессор кафедры государственного права Санкт-Петербургского гуманитарного университета профсоюзов, адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

## НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО ДЛЯ 2008 ГОДА В СВЕТЕ НАЛОГОВЫХ ПРОБЛЕМ 2006–2007 ГОДОВ

Присущая 2008 г. и проявляющаяся в сравнении с предыдущими годами специфика налогового законодательства определяется рядом федеральных законов, внесших в Налоговый кодекс (НК РФ) многочисленные изменения, вступившие в силу с 1 января 2008 г.

Основная масса изменений внесена федеральными законами, принятыми в 2007 г., но вступившими в силу с 2008 г. Кроме того, с 2008 г. начал действовать ряд норм об изменениях НК РФ, содержащихся в законах, принятых в 2006 г. с оговоркой о вступлении этих норм в силу с 2008 г.

К первой группе законов относятся:

- *Федеральный закон от 23.03.2007 г. № 38-ФЗ «О внесении изменения в статью 217 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»;*
- *Федеральный закон от 16.05.2007 г. № 75-ФЗ «О внесении изменений в главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» в части его п. 4 ст. 1;*
- *Федеральный закон от 16.05.2007 г. № 76-ФЗ «О внесении изменений в статьи 224, 275 и 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»;*
- *Федеральный закон от 16.05.2007 г. № 77-ФЗ «О внесении изменения в статью 372 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»;*
- *Федеральный закон от 17.05.2007 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона “О банке развития”» в части его ст. 6;*
- *Федеральный закон от 17.05.2007 г. № 84-ФЗ «О внесении изменений в статьи 5 и 23 Федерального закона “Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации”, статью 89 части первой Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 288.1 и 385.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» в части его ст. 3;*
- *Федеральный закон от 17.05.2007 г. № 85-ФЗ «О внесении изменений в главы 21, 26.1, 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»;*
- *Федеральный закон от 19.07.2007 г. № 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности»;*
- *Федеральный закон от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации»;*

- *Федеральный закон от 30.10.2007 г. № 239-ФЗ «О внесении изменения в статью 217 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»;*
- *Федеральный закон от 04.11.2007 г. № 255-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в связи с уточнением порядка применения налоговой ставки в размере 0 процентов налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с производством и обслуживанием космической техники»;*
- *Федеральный закон от 08.11.2007 г. № 257-ФЗ «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»;*
- *Федеральный закон от 08.11.2007 г. № 261-ФЗ «О морских портах в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»;*
- *Федеральный закон от 08.11.2007 г. № 258-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации по вопросам лицензирования отдельных видов деятельности».*

К федеральным законам, принятым в 2006 г., но содержащим в числе прочих нормы об изменениях НК РФ, вступающие в силу с 2008 г., относятся:

- *Федеральный закон от 30.12.2006 г. № 268-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации»;*
- *Федеральный закон от 29.12.2006 г. № 257-ФЗ «О внесении изменений в статьи 217 и 238 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»;*
- *Федеральный закон от 18.12.2006 г. № 232-ФЗ «О внесении изменений в Градостроительный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»;*
- *Федеральный закон от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» (в ред. от 30.12.2006).*

В перечень законов, изменяющих НК РФ с 1 января 2008 г., не включен *Федеральный закон от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (в ред. от 13.03.2006 г.)*, поскольку не исключено, что он будет в очередной (13-й) раз изменен. Впрочем, весьма вероятно, что в декабре 2007 г. будет принят еще ряд налоговых законов (статья написана в ноябре 2007 г.), которые изменят общую картину как статистически, так и содержательно.

Наибольшему изменению в НК РФ подверглись *глава 21 «Налог на добавленную стоимость»* (из 36 статей изменены 11, причем 3 статьи редактировались дважды, а одна — трижды); *глава 23 «Налог на доходы физических лиц»* (добавлена одна новая статья, а из имевшихся 28 статей изменены 15, причем одна из них редактировалась 4 раза); *глава 24 «Единый социальный налог»* (из 11 статей изменены 8, из которых одна редактировалась 2, а другая 3 раза); *глава 25 «Налог на прибыль организаций»* (добавлена одна новая статья, а из имевшихся 93 статей изменены 22, причем 2 статьи редактировались дважды, а одна — трижды); *глава 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)»* (из 10 статей изменены 5); *глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения»* (из 16 статей изменены 8, причем одна редактировалась дважды); *глава 26.3 «Система налогообложения*

в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» (из 8 статей изменены 3); глава 30 «Налог на имущество организаций» (добавлена одна новая статья, а из имевшихся 16 статей изменены 10). Всего во вторую часть НК РФ добавлено 3 статьи и изменено 99 статей.

Ниже на примерах рассматриваются отдельные типы изменений в НК РФ, отредактированном для 2008 г., в свете налоговых проблем, имевших место в 2006—2007 гг.

Большую часть изменений вряд ли можно назвать принципиальными, поскольку в основной своей массе они направлены на устранение выявленных в ходе правоприменительной практики пробелов, неясностей и противоречий в НК РФ и устранение ранее допущенных законодателем юридико-технических погрешностей логико-терминологического характера. Некоторые из изменений были необходимы для устранения присущих отдельным нормам НК РФ неопределенности и неоднозначности, следствием которых является отсутствие единого образа в толковании норм и неоднородная практика их применения.

Часть изменений обусловлена тем, что в прошлые годы законодатель, вводя новые (или изменяя уже действующие) нормы НК РФ, не в полной мере учел специфику того круга правоотношений, который они формируют (того круга властных отношений, в котором они действовали), в результате чего отдельные группы налогоплательщиков, будучи близкими между собой в плане предпринимательской или иной экономической деятельности, оказались как субъекты налоговых правоотношений в связи с этой деятельностью в существенно неравном положении, характеризующемся необоснованным (с позиций социальной справедливости и экономической целесообразности) различием их налогового бремени.

Наконец, часть изменений носит налогово-процессуальный характер и направлена на улучшение документального оформления налогового процесса на стороне налогоплательщика и снятие отдельных технических проблем в работе налоговых органов по обеспечению поступлений налогов в бюджет без изменения обязанности налогоплательщика в части налоговых сумм. Пример: замена *Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ* по всему тексту главы 23 НК РФ термина «постоянное представительство» термином «обособленное подразделение», облегчающая налоговым органам налоговый контроль по налогу на доходы физических лиц применительно к обособленным подразделениям иностранных организаций в России (понятие обособленного подразделения иностранной организации шире понятия ее постоянного представительства).

И лишь небольшую часть изменений НК РФ можно охарактеризовать как направленную не на устранение выявленных юридико-технических недоработок в НК РФ, а на его изменение в связи с изменениями в налоговой политике России. Пример: *изменение Федеральным законом от 16.05.2007 г. № 75-ФЗ* налоговых ставок по акцизам; существенное расширение *Федеральными законами от 17.05.2007 г. № 85-ФЗ* и *от 19.07.2007 г. № 195-ФЗ* перечня расходов, на которые налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, вправе при определении объекта налогообложения уменьшать полученные ими доходы.

Ярким примером пробельности НК РФ 2007 г. является ситуация, сложившаяся по вопросу применения сельскохозяйственными потребительскими кооперативами<sup>1</sup> исключительно важного для них режима налогообложения, предусмотренного главой 26.1 НК РФ.

<sup>1</sup> В заметке «О чем не знает инфляция» (Экономика и жизнь. 2007. № 45) сообщается, что в России за последние два года создано 3474 таких кооператива; в рамках национального проекта «Развитие агропромышленного комплекса» сельскохозяйственным потребительским кооперативам, личным подсобным и крестьянским хозяйствам выдано 79,2 млрд руб. кредитов.

Вступившим в силу с 01.01.2007 г. *Федеральным законом от 03.11.2006 г. № 177-ФЗ «О внесении изменения в статью 346.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»* была в новой редакции изложена ст. 346.2 «Налогоплательщики» главы 26.1 НК РФ, в результате чего в число налогоплательщиков единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) были включены сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем объеме доходов не менее 70%.

В пояснительной записке к проекту этого закона, приложенной к *письму Правительства РФ от 28.04.2006 г. № 1485п-П9 «О внесении проекта федерального закона»*, отмечалось, что «при принятии настоящего федерального закона будут созданы благоприятные условия для развития сельскохозяйственных потребительских кооперативов». Аргументировалось это ссылкой на то, что «до настоящего времени сельскохозяйственные потребительские кооперативы не были приравнены к сельскохозяйственным товаропроизводителям и подлежали налогообложению на общих условиях, что оказывало отрицательное влияние на создание и развитие сельскохозяйственных потребительских кооперативов», так как последние в отличие от сельскохозяйственных производственных кооперативов не могут воспользоваться правом перехода на уплату ЕСХН, а внесение изменения в НК РФ в части включения в перечень налогоплательщиков, имеющих право на ЕСХН, сельскохозяйственных потребительских кооперативов приведет к снижению налоговой нагрузки на них. В *постановлении Совета Федерации Федерального Собрания РФ от 16.03.2007 г. № 92-СФ «О докладе Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации 2006 г. “О состоянии законодательства в Российской Федерации”*» было отмечено положительное значение Федерального закона от 03.11.2006 г. № 177-ФЗ «на формирование условий для реализации приоритетного национального проекта “Развитие агропромышленного комплекса”».

Однако ничего этого в 2007 г. не произошло, поскольку изменения, внесенные в главу 26.1 НК РФ, не носили системного характера, были ограничены одной ст. 346.2 и потому оказались, по сути, лишь декларацией намерений законодателя. Ибо Минфин России, отвечая на письма налогоплательщиков, резонно указывал (*письмо от 13.04.2007 г. № 03-11-02/106*), что в главе 26.1 НК РФ не установлен порядок и условия перехода на уплату ЕСХН и возврата на общий режим налогообложения сельскохозяйственных потребительских кооперативов. К тому же законодатель не учел специфику этих кооперативов, в результате чего они, даже перейдя на ЕСХН, все равно оказывались бы в существенно невыгодных условиях по сравнению с другими сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Ситуация исправлена *Федеральным законом от 17.05.2007 г. № 85-ФЗ*, внесшим в связи с сельскохозяйственными потребительскими кооперативами 10 изменений в главу 26.1 НК РФ, в том числе 7 изменений в статью 346.2, которая всего полугодом прежде была в новой редакции дана *Федеральным законом от 03.11.2006 г. № 177-ФЗ*. В результате из-за принятия последнего закона в конце 2006 г. и его редакции в 2007 г. эти кооперативы поставлены в одинаковое положение с другими сельскохозяйственными товаропроизводителями лишь с 2008 г. (*п. 1 письма Минфина России от 14.08.2007 г. № 03-11-02/230 «О порядке применения отдельных положений глав 26.1, 26.2 и 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации»*).

Пример противоречия в НК РФ до 2008 г.: противоречие между нормой абз. 2 п. 4 ст. 168, включенной в НК РФ *Федеральным законом от 22.07.2005 г. № 119-ФЗ* и вступившей в силу с 01.01.2007 г., и нормой абз. 1 п. 2 ст. 172, редактировавшейся трижды (*Федеральными законами от 29.12.2000 г. № 166-ФЗ, от 22.07.2005 г. № 119-ФЗ, от 28.02.2006 г. № 28-ФЗ*). Противоречие возникает при исчислении «бартерного» налогового вычета по НДС при оплате последнего денежными средствами: вводя новую норму в ст. 168 и при этом (а также впоследствии) редактируя норму, уже имеющуюся в ст. 172, законодатель не учел, что новая норма противоречит имеющейся. Лишь *Федеральным законом от 04.11.2007 г. № 255-ФЗ* законодатель изменил с 01.01.2008 г. норму в ст. 172, включив в нее отсылку к норме п. 4 ст. 168, — важное изменение в пользу налогоплательщиков, до этого вынужденных применять схему обхода противоречия с использованием взаимозачета.

Пример неопределенности, имевшей место в НК РФ до 2008 г.: абз. 10 п. 3 ст. 217 НК РФ, согласно которому при командировках налогоплательщика в его доход, облагаемый налогом на доходы физических лиц, «не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством». Очевиден вопрос о том, что здесь надлежит понимать под действующим законодательством. Налоговые органы и налогоплательщики отвечали на него по-разному. Вопрос дошел до Высшего Арбитражного Суда РФ, признавшего своим *постановлением от 26.01.2005 г. № 16141/04*, вынесенным по заявлению ОАО «Газпром», *письмо МНС России от 17.02.2004 г. № 04-2-06/127 «О налогообложении компенсационных выплат по возмещению расходов, связанных со служебными командировками»* (следовательно, и выраженную в нем правовую позицию налоговых органов по указанному вопросу), не соответствующим НК РФ. Суд указал налоговикам, понимавшим под действующим законодательством постановления, принятые о размерах суточных Правительством РФ, что последнее в силу прямого указания НК РФ «не уполномочено принимать нормативный правовой акт, устанавливающий нормы суточных в целях исчисления налога на доходы физических лиц». С 2008 г. неопределенность абз. 10 п. 3 ст. 217 НК РФ снята полностью: *Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ* слова «в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством» заменены словами «в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке».

Следует отметить, что Минфин России и ФНС России, хотя и редко, но все же толкуют, причем в пользу налогоплательщиков, НК РФ исходя не из буквы закона, а из содержания последнего. Например, *Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ* в подп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ термин «кредитная карта» заменен термином «банковская карта». Это означает выведение из-под налогообложения материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными в связи с операциями с любыми банковскими картами (а не только кредитными), договорами о предоставлении которых предусмотрено предоставление беспроцентного периода, в течение этого периода. Однако указанное изменение подп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ носит лишь юридико-технический характер, легализуя уже сложившуюся практику, ибо фактически налоговые органы и прежде были согласны с распространением этой нормы не только на кредитные, но и на расчетные карты, исходя из того, что операции по кредитованию держателей расчетной карты и операции по кредитованию держателей кредитной карты имеют одинаковую экономическую природу, что позволяет рассмат-

ривать их как один и тот же вид операций, — письма Минфина России от 21.11.2006 г. № 03-05-01-04/316 и от 15.07.2005 г. № 03-05-01-04/235, письмо ФНС России от 11.07.2005 г. № 04-1-03/405 «О налогообложении доходов физических лиц».

Пример изменения, направленного на устранение ранее допущенных законодателем юридико-технических погрешностей логико-терминологического характера: замена *Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ* в абз. 1 п. 3 ст. 243 НК РФ слова «отчетного» словами «налогового (отчетного)» с исключением слов «за отчетный период» сняла вопрос, почему налогоплательщик должен уплачивать ежемесячные авансовые платежи по единому социальному налогу в последние три месяца года, если они не включены ни в один из отчетных периодов (каковыми согласно ст. 240 НК РФ являются первый квартал, первое полугодие и девять месяцев календарного года), в течение которых надлежит исчислять ежемесячные авансовые платежи по этому налогу. Однако более яркий пример — очередное редактирование ст. 346.27 НК РФ, содержащей основные определения терминов, используемых в системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. *Федеральным законом от 17.05.2007 г. № 85-ФЗ* в эту статью внесено 10 изменений при том, что до этого статья редактировалась 7 раз, последний раз — *Федеральным законом от 21.07.2005 г. № 101-ФЗ*, давшим этой статье новую редакцию, вступившую в силу с 01.01.2006 г.

Примером, когда законодательно нерешенную налоговую проблему довольно успешно решает налоговая практика, причем без последующей легализации решения в НК РФ, является «проблема добросовестного налогоплательщика», решенная через *постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»* путем замены доктрины добросовестного налогоплательщика доктриной обоснованной налоговой выгоды. При том что понятие налоговой выгоды прежде почти не фигурировало ни в теории, ни в практике налогообложения, в 2007 г. оно стало весьма распространенным в судебной практике по налоговым спорам. Оценить его важность и распространенность в судебной практике можно по тому, что термин «налоговая выгода» встречается в более чем 500 постановлениях федеральных арбитражных судов России, вынесенных за первые 8 месяцев 2007 г., а эти суды рассматривают лишь около 7% налоговых дел, рассмотренных в арбитражных судах первой инстанции. Тем не менее замена одного из важнейших критериев (обоснованность налоговой выгоды вместо добросовестности налогоплательщика), которыми оперируют российские суды при разрешении налоговых споров и которому по этой причине придают исключительное значение как налоговые органы, так и налогоплательщики, до сих пор не нашла отражения в изменениях НК РФ, хотя место этому есть: ст. 3 НК РФ, формулирующая основные начала налогового законодательства.

Дать полный анализ всех изменений НК РФ, вступающих в силу с 2008 г., в рамках журнальной статьи невозможно. Поэтому выше были приведены лишь отдельные примеры, но и они дают представление о многоплановом характере изменений НК РФ для 2008 г.