

Изменения в Налоговом кодексе в 2015-2016 годах. Последствия для банков

В статье рассмотрены основные нововведения по налогу на прибыль за 2016 год, оказавшие наибольшее влияние на кредитные организации, судебная практика, которая только начала формироваться по новациям НК 2015 года¹

ТЕКСТ>

НАТАЛЬЯ МАЛИКОВА,

ЮРИСТ ЮРИДИЧЕСКОЙ ФИРМЫ VEGAS LEX

C

1 января 2016 года первоначальная стоимость амортизируемого имущества была повышенена с 40 000 до 100 000 рублей (п. 1 статьи 256, п. 1 статьи 257 НК РФ). В Законе прямо оговорено, что эта норма применяется к объектам амортизируемого имущества, введенным в эксплуатацию с 1 января 2016 года (п. 7 статьи 5 Федерального закона от 08.06.2015 № 150-ФЗ²). Указанная формулировка позволяет считать, что приобретение имущества стоимостью свыше 40 000 рублей в 2015 году не препятствует его единовременному признанию в составе расходов для целей исчисления налога на прибыль, если имущество было введено в эксплуатацию в 2016 году и стоимость его не превысила 100 000 рублей, что подтверждается письмом Минфина РФ от 09.08.2016 № 03-03-06/1/46664.

Однако налогоплательщику следует помнить, что ввод имущества в эксплуатацию с такой отсрочкой должен быть обусловлен деловой целью, а не намерением получить налоговую выгоду от единовременного списания расходов (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»).

Согласно позиции Минфина РФ, выраженной в письме от 25.07.2016 № 03-03-06/1/43374, модернизация полностью самортизированного основного средства увеличивает его первоначальную стоимость, и эта стоимость должна амортизироваться по тем нормам, которые были определены

при введении данного основного средства в эксплуатацию. Таким образом, есть основания полагать, что если после модернизации имущества в 2016 году его первоначальная стоимость превысила 40 000 рублей, но не превысила 100 000 рублей, то налоговые органы будут настаивать на списании стоимости такой модернизации в порядке амортизации.

С 1 января 2016 года по долговому обязательству, возникшему в результате контролируемой сделки, устанавливается интервал предельных значений процентных ставок от 75 до 125% ключевой ставки ЦБ РФ (пп. 1.2 п. 1 статьи 269 НК РФ). В 2015 году он определялся в диапазоне от 0 до 180%. Важно учесть, что ставка не должна совпадать с пороговыми значениями, а должна быть больше или меньше них.

Сложную для налогоплательщика ситуацию создал Минфин РФ, разъяснив в письме от 10.12.2015 № 03-03-06/2/72353, что для долгового обязательства с фиксированной неизменной ставкой в рублях (пп. 1 п. 1.3 статьи 269 НК РФ), возникшего в 2015 году, интервалы предельных процентных значений определяются в 2015 году в соответствии с диапазоном, определенным на период с 1 января 2015 года по 31 декабря 2015 года, а с 2016 года применяется диапазон ставок, установленный для 2016 года.

Таким образом, по мнению министерства, долговое обязательство с неизменной фиксированной ставкой, возникшее в 2015 году, доходы и расходы по которому в диапазоне от 0 до 180% без проблем учитывались при исчислении налога на прибыль в прошлом году, в 2016 году может подлежать дополнительному контролю, если процентная ставка по нему находится за пределами диапазона от 75 до 125% ключевой ставки ЦБ РФ.

Думается, что правильно сформированная правовая позиция позволит налогоплательщику из-

¹ В данном тексте мы не стали давать оценку нормам, регулирующим налогообложение клиринговых операций, так как они достаточно обширны, узкопрофильны и их освещение — скорее тема для самостоятельной статьи.

² Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и статью 3 Закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»».

бежать необоснованных претензий налоговых органов, которые, безусловно, начнут применять на практике указанные разъяснения Минфина РФ.

С 1 января 2016 года вступили в силу поправки, связанные с обложением налога на прибыль операций с драгоценными металлами. В части определения доходов и расходов банков изменения претерпели пп. 5 и 19 п. 2 статьи 290, пп. 5 и 18 п. 2 статей 291 и 331 НК РФ.

В соответствии с поправками определена дата получения дохода (осуществления расхода) банков по операциям купли-продажи драгоценных металлов в виде отрицательной (положительной) разницы, теперь это:

- дата перехода права собственности на драгоценные металлы;
- дата отражения по обезличенному металлическому счету операции купли-продажи драгоценных металлов.

Изменен порядок формирования дохода (расхода) от сделок с драгоценными металлами. Он определяется как положительная (отрицательная) разница, образующаяся вследствие отклонения цены продажи (покупки) драгоценных металлов от учетных цен, установленных ЦБ РФ по операциям купли-продажи драгоценных металлов, и образуется в виде положительной (отрицательной) переоценки драгоценных металлов и требований (обязательств), выраженных в драгоценных металлах, осуществляемых в порядке, установленном нормативными актами ЦБ РФ.

Таким образом, с 2016 года урегулирован один из самых спорных вопросов предшествующего периода: в каком порядке должны определяться доходы (расходы) по обезличенным металлическим счетам.

С 1 января 2016 года вступили в силу долгожданные нормы п. 4 статьи 305 НК РФ и п. 29 статьи 280 НК РФ, согласно которым цена не обращающегося финансового инструмента срочных сделок и ценной бумаги признается рыночной, если такая сделка не является контролируемой в соответствии с разделом V.1 НК РФ.

Разъяснения положения п. 29 статьи 280 НК РФ в письмах от 18.02.2016 № 03-03-06/2/8961 и 12.02.2016 № 03-03-06/2/8795, Минфин РФ считает его применимым к сделкам по реализации или иному выбытию ценных бумаг (инвестиционных паев), доходы по которым признаются в соответствии с главой 25 НК РФ после 1 января 2016 года, вне зависимости от даты приобретения таких ценных бумаг (инвестиционных паев). Аналогичное правило, на наш взгляд, будет применено к финансовым инструментам срочных сделок.

В 2016 году начала появляться первая судебная практика применения изменений налогового законодательства, вступивших в силу в 2015 году. Итак, о чем уже спорят с инспекцией налогоплательщики?

Банк не должен игнорировать решение налогового органа о приостановлении операций организации по счетам в банке, если такое решение получено на бумажном носителе. В соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ в статью 76 НК РФ, с 1 января 2015 года предусмотрен новый случай, когда налоговый орган может приостановить операции по счетам в банках, а также переводы электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей за неисполнение налогоплательщиком в установленный срок обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме требования о представлении документов, требования о представлении пояснений и (или) уведомления о вызове в налоговый орган.

После получения решения налогового органа банк должен отреагировать и представить инспекции сведения, предусмотренные п. 5 статьи 76 НК РФ. Однако механизмы реализации тех или иных норм не всегда успевают за творчеством законодателя. Один из банков после получения решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика не сообщил в установленный срок в налоговый орган сведения об остатках денежных средств на приостановленном счете, за что был оштрафован по п. 1 статьи 135.1 НК РФ.

В свое оправдание Банк ссылался на то, что согласно п. 4 статьи 76 НК РФ решение о приостановлении операций налогоплательщика направляется налоговым органом в банк в электронной форме. Налоговый орган же отправил сообщение почтой. Суд в данном споре поддержал инспекцию, отдав приоритет не Закону, а подзаконным актам, а именно п. 1 Порядка, утвержденного Приказом ФНС России от 01.12.2006 № САЭ-З-19/824@ и пп. 2.2.3, 2.2.6, 2.2.7 Порядка информационного взаимодействия налоговых органов при направлении в банк электронных документов (утвержден Приказом ФНС России от 29.11.2011 № ММВ-7-6-901@), согласно которым предусмотрены случаи направления налоговым органом в банк документов на бумажном носителе. Суд также указал, что Управление ФНС России уведомило Банк, что действующими форматами 2.01 задачи «Банк-Обмен» не была предусмотрена передача в банки в электронном виде решений о приостановлении операций по счетам, принятых налоговым органом в соответствии с пп. 2 п. 3 статьи 76 НК РФ (форматы находились в стадии разработки). Таким образом, суд фактически расставил приоритеты в значимости норм статьи 76 НК РФ, отдав предпочтение тем, реализация которых пополняет государственную казну¹.

В 2016 году вступили в силу очередные изменения, внесенные Федеральным законом от 01.05.2016 № 130-ФЗ в статью 76 НК РФ. Теперьope-

¹ Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.08.2016 № 17АП-8377/2016-АКу по делу № А60-9106/2016.

рации по счету и переводы электронных денежных средств могут быть приостановлены:

- в связи с непредставлением налоговым агентом расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом;
- в связи с неисполнением налогоплательщиком-организацией обязанности по обеспечению получения от налогового органа по месту нахождения организации (по месту учета организации в качестве крупнейшего налогоплательщика) документов в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

Все это, безусловно, увеличивает объем работы для банков и, возможно, породит новые судебные споры.

Налоговые органы не считают правомерным учет в составе расходов по налогу на прибыль выходных пособий, выплаченных при расторжении трудового договора по соглашению сторон. Федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ были внесены изменения в п. 9 статьи 255 НК РФ, согласно которым в состав расходов для исчисления налога на прибыль могут быть включены начисления увольняемым работникам, причем не только высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией, как было ранее. Настоящим пунктом начислениями увольняемым работникам стали признаваться выходные пособия, производимые работодателем при прекращении трудового договора, предусмотренные трудовыми договорами и (или) отдельными соглашениями сторон трудового договора, в том числе соглашениями о расторжении трудового договора, а также коллективными договорами, соглашениями и локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права.

Казалось бы, самое время включать в состав расходов выплаты, производимые при прекращении трудового договора по соглашению сторон, в том числе «золотые парашюты», но не тут-то было. Поначалу в некоторых судах практика формируется благоприятно для налогоплательщика¹. Практически незамеченными проходят Определения ВС РФ от 17.06.2015 № 305-КГ15-6019 и от 24.06.2016 № 305-ЭС16-6929, не содержащие в себе оценочных выводов по применению п. 9 статьи 255 НК РФ, но подтверждающие правомерность актов нижестоящих инстанций, из которых следует, что изменения в налоговом законодательстве предоставляют право налогоплательщикам с 1 января 2015 года учитывать в составе расходов на оплату труда суммы выходных пособий, порядок выплат которых установлен статьей 178 ТК РФ, а не включать в расходы денежные компенсации при увольнении по соглашению сторон, выплаты которых не предусмотрены трудовым законодательством.

И вот, в определении от 01.08.2016 № 305-КГ16-5939 ВС РФ делает вывод, что вопрос о «золотых парашютах» заслуживает более пристального внимания, и передает кассационную жалобу налогового органа на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ. Судебное заседание назначено на 21 сентября 2016 года, будем следить за развитием событий.

Пересчет налога на имущество в связи с технической ошибкой в определении кадастровой стоимости объекта может быть осуществлен за период, предшествующий 2015 году. Федеральным законом от 04.10.2014 № 284-ФЗ в статью 378.2 НК РФ, устанавливающую особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества, было внесено дополнение о периоде, в котором должно учитываться изменение кадастровой стоимости объекта. Установлено, что изменение кадастровой стоимости объектов налогообложения вследствие исправления технической ошибки, допущенной органом, осуществляющим государственный кадастровый учет, при ведении государственного кадастра недвижимости, учитывается при определении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором была допущена такая техническая ошибка.

Из судебного акта² следует, что в 2014 году юридическое лицо получило справку с заниженной кадастровой стоимостью объекта в результате технической ошибки ФГБУ «ФКП Росреестр». Расчет налога на имущество за первый квартал 2014 года общество произвело исходя из данной стоимости. Налоговый орган по результатам камеральной проверки осуществил перерасчет налога на имущество за этот период в соответствии с реальной кадастровой стоимостью объекта и доначислил его организации. В суде налогоплательщик сослался на то, что в силу п. 2 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Однако суд не счел данную норму ухудшающей положение налогоплательщика и применил ее к уплате авансового платежа за первый квартал 2014 года.

Если движимое имущество получено от аффилированного лица, не подпадающего под критерии взаимной зависимости, установленные в п. 2 статьи 105.1 НК РФ, право на налоговую льготу по налогу на имущество сохраняется.

Федеральным законом от 24.11.2014 № 366-ФЗ внесены изменения в статью 381 НК РФ, согласно которым организация имеет право на применение льготы в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, за исключением полученного в результате реорганизации или ликвидации юри-

¹ Постановления Арбитражного суда Московского округа от 12.04.2016 № Ф05-2929/2016 по делу № А40-194209/2014, от 16.03.2016 № Ф05-1846/2016 по делу № А40-120299/2015, Арбитражного суда Центрального округа от 21.06.2016 № Ф10-1876/2016 по делу № А36-3766/2015.

² Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.06.2016 № Ф05-7161/2016 по делу № А40-184956/2015.

дических лиц или от лиц, признаваемых в соответствии с положениями п. 2 статьи 105.1 НК РФ взаимозависимыми (п. 25 статьи 381 НК РФ).

Налоговый орган заявил о необоснованном применении налогоплательщиком указанной налоговой льготы между аффилированными лицами. Суд поддержал позицию налогоплательщика, указав, что п. 25 статьи 381 НК РФ по вопросу определения взаимной зависимости содержит прямую отыскочную норму к п. 2 статьи 105.1 НК РФ, которая, в свою очередь, содержит закрытый перечень взаимозависимых лиц. Признание судом лиц взаимозависимыми по иным основани-.

ям, как это установлено в п. 7 статьи 105.1 НК РФ, в целях отказа в предоставлении льготы недопустимо, так как законодатель указал конкретный пункт статьи, подлежащий применению в данной ситуации¹.

Однако полагаю, что конфликты между налоговыми органами и налогоплательщиками по применению данной льготы по сделкам между аффилированными лицами продолжатся. Скорее всего, в указанной ситуации налоговые органы пойдут по пути установления необоснованной налоговой выгоды через призму отсутствия деловой цели в сделках.

Б.О

¹ Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 09.06.2016 № 07АП-3854/2016 по делу № А27-1923/2016.