

Приложение 1. Обзор изменений и дополнений в области налогового регулирования и гражданского законодательства¹

В 2007 г. было продолжено реформирование налогового законодательства, направленное на его упорядочение и совершенствование. В течение года были внесены изменения и дополнения практически во все главы части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

Кратко рассмотрим, что ожидает налогоплательщиков в 2008 г., и прокомментируем наиболее существенные изменения.

1. Основные изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ

Налог на добавленную стоимость (НДС)²

Согласно п. 6 ст. 145 НК РФ право на освобождение (продление срока освобождения) от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС должно подтверждаться следующими документами: выпиской из бухгалтерского баланса (представляют организации); выпиской из книги продаж; выпиской из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели); копией журнала полученных и выставленных счетов-фактур. А организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, не могли представить ни книгу продаж, ни копии журнала полученных и выставленных счетов-фактур, ни выписку из бухгалтерского баланса. С 1 января 2008 г. документом, подтверждающим право на освобождение в дополнение к имеющимся, будет выписка из книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Со следующего года не будут облагаться НДС только операции по реализации лома цветных металлов (введен пп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ). Данная льгота будет применяться в обязательном порядке. В настоящее время льгота применяется и при реализации лома и отходов черных металлов, а сами налогоплательщики имеют право на отказ от этой льготы (на основании п. 5 ст. 149 НК РФ).

С 2008 г. не подлежат налогообложению операции по реализации товаров, работ, услуг, производимых и реализуемых государственными унитарными предприятиями при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения. Ранее эта льгота применялась только лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при этих учреждениях.

С 1 января 2008 г. налогообложение налогом на добавленную стоимость при реализации лекарственных средств, предназначенных для проведения клинических исследований, производится по налоговой ставке 10% (п. 2 ст. 164 НК РФ). Такая же ставка налога должна применяться и при ввозе на территорию Российской Федерации кон-

¹ Раздел подготовлен с использованием базы правовой системы КонсультантПлюс.

² Изменения были внесены Федеральным законом 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».

кретной партии незарегистрированных лекарственных средств, предназначенных для проведения клинических исследований (п. 2 ст. 164 НК РФ). При этом, согласно пп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ, коды видов перечисленной продукции определяются Правительством РФ в соответствии с Общероссийским классификатором продукции (ОКП)³ и Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД).

Ранее (с 2006 г.) по услугам, оказываемым российскими налогоплательщиками при перевозке или транспортировке ввозимых или вывозимых за пределы территории России товаров, не был предусмотрен 180-дневный срок для сбора документов. На основании этого Минфин России требовал определять момент определения налоговой базы согласно п. 1 ст. 167 НК РФ, т.е. в момент оказания услуг⁴. Соответственно, документы, предусмотренные п. 4 ст. 165 НК РФ, налогоплательщик должен был представлять в налоговые органы не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором оказаны услуги⁵.

Внесено существенное дополнение в пользу налогоплательщиков в п. 9 ст. 165 НК РФ и п. 9 ст. 167 НК РФ, которые вступают в силу с 1 января 2008 г., но распространяют свое действие и на отношения, возникшие с 1 января 2007 г. Теперь налогоплательщики, которые не представляют в налоговые органы таможенные декларации (их копии) для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% при выполнении работ (оказании услуг), должны представлять документы не позднее 180 календарных дней с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), представленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах. Если же по истечении 180 календарных дней налогоплательщик не представил установленные документы, то операции по реализации работ (услуг) подлежат налогообложению по ставке 18%. При этом, если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0%, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 НК РФ.

Из перечня случаев, когда необходимо восстанавливать НДС, исключена передача имущества участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Внесены изменения в ст. 171 НК РФ. Положения п. 5 ст. 171 НК РФ регулируют применение вычетов в случаях возврата товаров продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока), отказа от них, изменения условий либо расторжения соот-

³ До настоящего времени Постановление Правительства РФ о применении названных кодов не принято. Но п. 2 Письма ГТК России от 04.06.2003 г. № 01-06/22880 «О взимании НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации» предусматривает, что в отношении лекарственных средств и изделий медицинского назначения решение о взимании НДС по ставке 10% может быть принято таможенным органом при представлении в момент таможенного оформления документов, подтверждающих, что данное лекарственное средство или изделие медицинского назначения прошло государственную регистрацию в качестве лекарственного средства (лекарственной субстанции) или изделия медицинского назначения.

⁴ См. письмо Минфина России от 12.03.2007 г. № 03-07-08/34.

⁵ См. письмо Минфина России от 30.08.2006 г. № 03-04-08/183.

ветствующего договора и возврата соответствующих сумм частичной оплаты только продавцами, а не налоговыми агентами. С 2008 г. вычет НДС в вышеуказанных случаях могут применять и налоговые агенты, исполняющие обязанности налогового агента в соответствии с п. 2 ст. 161 НК РФ и являющиеся плательщиками налога.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)⁶

В главу 23 Налогового кодекса РФ было внесено значительное число различных поправок. Среди них есть как технические поправки, так и поправки, по существу меняющие порядок налогообложения.

Так, вместо термина «постоянные представительства» будет использоваться термин «обособленные подразделения» (ст. 208, 226 НК РФ). В результате чего обособленные подразделения иностранных организаций, которые не ведут деятельности на территории РФ через постоянное представительство, теперь будут должны выполнять функции налогового агента по НДФЛ при выплате доходов физическим лицам.

Внесено уточнение в установленный п. 1 ст. 211 НК РФ порядок определения налоговой базы по доходам, полученным в натуральной форме. К таким доходам будут относиться полученные физическим лицом товары, работы, услуги, оплаченные частично. В этом случае при расчете налоговой базы по НДФЛ рыночная стоимость товаров, работ, услуг, полученных физическим лицом, уменьшается на оплаченную им сумму.

С 2008 г. доходы в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование целевыми займами (кредитами), которые налогоплательщик получил и фактически израсходовал на строительство или приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры или долей в них, а также комнат, вообще не будут включаться в налоговую базу по НДФЛ, но только при условии, что физическое лицо имеет право на получение имущественного вычета на строительство или приобретение жилья (пп. 1 п. 1 ст. 212 и п. 2 ст. 224 НК РФ).

Не будут больше облагаться НДФЛ суммы, полученные налогоплательщиками на возмещение затрат (части затрат) на уплату процентов по займам (кредитам) (п. 35 ст. 217 НК РФ), а также суммы субсидий на приобретение и (или) строительство жилого помещения (п. 36 ст. 217 НК РФ) при условии, что они выплачены из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов.

Теперь при расчете НДФЛ с материальной выгоды в виде экономии на процентах будет использоваться ставка рефинансирования, которая действует на дату получения физическим лицом дохода. В пп. 2 п. 2 ст. 212 НК РФ внесено изменение, где прямо указано, что налоговый агент обязан определить налоговую базу по материальной выгоде, рассчитать, удержать и перечислить НДФЛ в бюджет в том порядке, который установлен Налоговым кодексом РФ. Аналогичная обязанность возлагается на кредитное учреждение, с которым физическое лицо заключило договор банковского вклада.

В НК РФ введена новая ст. 214.2, посвященная особенностям определения налоговой базы при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, а из п. 2 ст. 224 НК РФ аналогичные положения исключены. С 2008 г. в налогооблагае-

⁶ Изменения были внесены Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

мый доход физического лица не будут включаться проценты по рублевым вкладам, которые на дату заключения или продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования Банка России, для чего необходимо будет соблюдение двух условий: что бы процент по рублевым вкладам не повышался и что бы с момента превышения процентной ставки рефинансирования прошло не более 3 лет.

Был также изменен порядок налогообложения некоторых выплат физическим лицам.

В частности, не будут облагаться НДФЛ (п. 3 ст. 217 НК РФ) суточные в размере: 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ и 2500 руб. за каждый день нахождения в загранкомандировке.

Также не будут облагаться НДФЛ (п. 8 ст. 217 НК РФ) суммы материальной помощи, которые выплачиваются не только лицу, пострадавшему от стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, но и членам семьи лица, погибшего в результате подобных событий. Для выплаты материальной помощи в указанных случаях не потребуется решения органов законодательной или исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления. Кроме того, будет освобождаться от обложения НДФЛ гуманитарная и благотворительная помощь, которую оказывают членам семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории РФ, благотворительные организации.

В п. 9 ст. 217 НК РФ внесена поправка, согласно которой не облагаются НДФЛ суммы компенсации, предоставленные за счет средств, получаемых от деятельности, в отношении которой применяются специальные налоговые режимы. Суммы полной или частичной компенсации (оплаты) стоимости путевок, которые приобретены работодателем своим бывшим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, освобождаются от налогообложения.

Кроме того, теперь определен перечень объектов, которые относятся к санаторно-курортным или оздоровительным учреждениям (п. 9 ст. 217 НК РФ). В их число включены: санатории, санатории-профилактории, профилактории, дома отдыха и базы отдыха, пансионаты, лечебно-оздоровительные комплексы, санаторные, оздоровительные и спортивные детские лагеря.

С 2008 г. изменится и порядок предоставления льготы в отношении страховых выплат по договорам добровольного страхования (пп. 3 п. 1 ст. 213 НК РФ). Данная льгота будет предоставляться и по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты в случае причинения вреда здоровью.

По договорам добровольного страхования жизни порядок налогообложения выплат теперь не будет зависеть от срока, на который они заключены, – свыше 5 лет или менее (пп. 2 п. 1 ст. 213 НК РФ). Налог будет удерживаться только с той суммы, которая превышает сумму внесенных страховых взносов за весь период действия договора с учетом доходов, рассчитанных, исходя из среднегодовой ставки рефинансирования Банка России. При досрочном расторжении договора добровольного страхования жизни страховая компания должна рассчитать и удержать НДФЛ. Налоговая база будет рассчитываться как разница между выплатой, которая причитается застрахованному лицу, и суммой страховых взносов, внесенных по договору.

В пп. 4 п. 1 ст. 213 НК РФ внесено уточнение, согласно которому страховые выплаты по договорам добровольного пенсионного страхования при наступлении пенсионных оснований не будут облагаться НДФЛ, только если подобный договор заключен физическим лицом в свою пользу. В дополнение установлен порядок налогообложения выплат при расторжении договоров пенсионного страхования, за исключением расторжения договоров страхования по причинам, не зависящим от воли сторон. При возврате физическому лицу денежной суммы по договору страховая компания обязана удержать с этой выплаты НДФЛ. Точно такой же порядок налогообложения выплат установлен и в отношении случаев досрочного расторжения договоров негосударственного пенсионного обеспечения (п. 2 ст. 213.1 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 213 НК РФ если суммы страховых взносов по договорам страхования перечисляются за физических лиц из средств работодателей, то эти суммы учитываются при определении налоговой базы. Исключение составляют случаи, когда страхование физических лиц производится работодателями по договорам: обязательного страхования физических лиц и добровольного страхования, предусматривающим возмещение вреда, причиненного жизни и здоровью застрахованных физических лиц, и (или) понесенных ими медицинских расходов. С 2008 г. в этот перечень войдут все прочие виды договоров добровольного личного страхования, а также договоры добровольного пенсионного страхования.

Теперь НДФЛ будет удерживаться и с сумм, внесенных по договорам страхования за физических лиц из средств организаций или индивидуальных предпринимателей, которые не являются работодателями в отношении этих лиц (п. 3 ст. 213 НК РФ).

Еще одна поправка внесена в пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ⁷. Теперь социальный вычет на лечение предоставляется в сумме страховых взносов, уплаченных налогоплательщиком по договорам добровольного страхования членов семьи: супруга (супруги), родителей и детей в возрасте до 18 лет. Помимо этого, согласно новому пп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ, налогоплательщики вправе будут получить социальный налоговый вычет в сумме уплаченных в налоговом периоде: пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения и страховых взносов по договору добровольного пенсионного страхования. Договоры могут быть заключены налогоплательщиком как в свою пользу, так и в пользу членов семьи (супруга и супруги, родителей или усыновителей, детей-инвалидов, в том числе усыновленных, находящихся под опекой или попечительством).

При декларировании доходов за 2007 г. социальный налоговый вычет будет предоставляться налогоплательщику по новым правилам. Действующая редакция ст. 219 НК РФ предусматривает ограничение максимального размера социальных вычетов. Согласно изменениям теперь единое максимальное ограничение суммы социальных вычетов в связи с расходами на обучение самого налогоплательщика, на медицинское лечение и на расходы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, добровольного пенсионного страхования возросло до 100 000 руб. Таким образом, налогоплательщик должен будет самостоятельно выбрать, какие виды расходов и в каких суммах будут учтены в пределах максимальной величины социального налогового вычета.

⁷ Норма в новой редакции распространяется на правоотношения, возникшие с 2007 г.

С 2008 г. (пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ)⁸ налогоплательщики смогут уменьшить доходы при уступке прав требования по договорам участия в долевом строительстве, инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством, на сумму расходов, обусловленных получением упомянутых доходов, при условии, что подобные расходы фактически понесены и документально подтверждены.

Теперь не будет предоставляться имущественный налоговый вычет и в том случае, когда расходы на строительство или приобретение жилья оплачены за счет субсидий, предоставленных из средств федерального бюджета, бюджета субъектов РФ или местных бюджетов. При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (п. 2 ст. 223 НК РФ). Новая редакция нормы уточняет: при увольнении сотрудника до окончания календарного месяца датой фактического получения дохода в виде оплаты труда считается последний день работы, за который работнику был начислен доход. Таким образом, работодатель обязан будет рассчитать, удержать и перечислить в бюджет НДФЛ с суммы заработной платы увольняющегося сотрудника не позднее даты его увольнения.

Дополнен перечень физических лиц, которые должны самостоятельно рассчитывать и уплачивать в бюджет НДФЛ с суммы полученных доходов, а также по окончании налогового периода представлять в инспекцию по месту жительства декларацию по НДФЛ. Сейчас к этой категории относятся физические лица, получающие вознаграждения от других физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основании договоров гражданско-правового характера, в том числе по договору найма или аренды имущества (пп. 1 п. 1 ст. 228 НК РФ). С 2008 г. в указанную категорию включены и физические лица, получающие вознаграждение по таким договорам от организаций, не являющихся налоговыми агентами, например от кредитных учреждений, которые выплачивают физическому лицу доход по собственному векселю или по дилерским операциям с финансовыми инструментами. Поскольку физические лица могут заключать между собой не только договоры гражданско-правового характера, но и трудовые договоры, сюда же внесена поправка, согласно которой физическое лицо, получившее вознаграждение от другого физического лица по трудовому договору, обязано самостоятельно рассчитывать и уплачивать НДФЛ и представлять декларацию в налоговые органы.

С 2008 г. необходимо будет декларировать доходы, полученные в порядке наследования и дарения, а уплачивать с них НДФЛ нужно будет наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также изобретений, полезных моделей и промышленных образцов (пп. 6 п. 1 ст. 228 НК РФ); физическим лицам, получающим в порядке дарения доходы в денежной и натуральной форме, за исключением случаев, предусмотренных п. 18.1 ст. 217 НК РФ⁹ (пп. 7 п. 1 ст. 228 НК РФ).

⁸ Распространяется на правоотношения, возникшие с 2007 г.

⁹ Доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев, если иное не предусмотрено кодексом.

Российские военнослужащие, которые проходят военную службу за границей, признаются резидентами РФ независимо от фактического времени нахождения на территории России (п. 3 ст. 207 НК РФ). Теперь они освобождаются от обязанностей самостоятельно декларировать доходы, полученные от источников за пределами РФ, и уплачивать с них НДФЛ (пп. 3 п. 1 ст. 228 НК РФ)¹⁰.

Единый социальный налог (ЕСН)¹¹

Ряд изменений, посвященных единому социальному налогу, внесен в главу 24 Налогового кодекса РФ.

Так, внесено дополнение в п. 1 ст. 236 НК РФ¹², согласно которому от начисления ЕСН освобождены выплаты иностранным гражданам и лицам без гражданства как по трудовым договорам, так и по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, но при условии, что деятельность такие лица ведут за пределами территории РФ.

В пп. 5 п. 1 ст. 238 НК РФ предусмотрено, что доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, полученные от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, освобождаются от обложения ЕСН в течение 5 лет, начиная с года регистрации хозяйства. С 2008 г. эта льгота будет относиться только к главе хозяйства. Согласно изменениям, внесенным в п. 2 ст. 236 НК РФ, при определении объекта обложения ЕСН у глав крестьянских (фермерских) хозяйств из доходов следует исключать расходы на ведение хозяйства, фактически произведенные и документально подтвержденные.

С 2008 г. объектом обложения ЕСН по договорам гражданско-правового характера являются не все выплаты, а только вознаграждение подрядчика (пп. 2 п. 1 ст. 238). Выплаты, направленные на компенсацию издержек, налогообложению не подлежат.

Согласно действующей редакции пп. 1 п. 1 ст. 239 НК РФ от уплаты ЕСН освобождаются организации любых организационно-правовых форм с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, которое является инвалидом. В будущем году этой льготой смогут воспользоваться не только организации, но и индивидуальные предприниматели и физические лица, не признаваемые таковыми.

Согласно дополнениям, внесенным в ст. 242 НК РФ, датой фактического получения доходов для адвокатов, которые ведут свою профессиональную деятельность в коллегиях адвокатов, адвокатских бюро или юридических консультациях, является день выплаты дохода соответствующим адвокатским образованием, в том числе день перечисления дохода на счета адвоката в банке.

Сумму ежемесячных авансовых платежей, которые должны перечислять индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, налоговые органы определяют самостоятельно. Расчет производится на основании данных за предыдущий налоговый период (п. 1 ст. 244 НК РФ). Если в текущем налоговом периоде доход этих лиц увели-

¹⁰ Распространяется на правоотношения, возникшие с 2007 г.

¹¹ Изменения были внесены Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

¹² Распространяется на правоотношения, возникшие с 2007 г.

чится более чем на 50%, то они должны представить уточненную декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период (п. 3 ст. 244 НК РФ). Причем сделать это необходимо в месячный срок после установления факта увеличения дохода.

Пунктом 6 ст. 244 НК РФ установлен порядок исчисления и уплаты ЕСН с доходов адвокатов, которые получают доходы через коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации. В то же время порядок расчета и уплаты ЕСН адвокатами, учредившими адвокатский кабинет, не был определен. Данный пробел восполнен дополнением, внесенным в этот пункт, согласно которому указанные лица должны самостоятельно рассчитывать и уплачивать ЕСН с доходов, полученных от профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением в том порядке, который предусмотрен для индивидуальных предпринимателей. Одновременно с налоговой декларацией по ЕСН адвокаты представляют в налоговые органы справку¹³ от коллегии адвокатов, адвокатских бюро или юридических консультаций о суммах налога, уплаченных за них в истекшем налоговом периоде (п. 7 ст. 244 НК РФ).

Согласно новой редакции п. 3 ст. 243 НК РФ начислять ежемесячные авансовые платежи следует в течение не только отчетных периодов (с января по сентябрь), но и в течение всего налогового периода, в том числе в октябре, ноябре и декабре. В п. 4 ст. 243 НК РФ внесено уточнение, согласно которому сумма ежемесячных авансовых платежей, которые подлежат уплате в бюджет и внебюджетные фонды, определяется в полных рублях. Здесь действуют стандартные правила округления, т.е. суммы менее 50 копеек отбрасываются, а в 50 и более – округляются до полного рубля.

Еще одно дополнение, на которое стоит обратить внимание, внесено в п. 8 ст. 243 НК РФ. Им установлен порядок уплаты ЕСН, а также представления форм налоговой отчетности обособленными подразделениями российских организаций, расположенными за пределами РФ. Такие подразделения, имеющие баланс и расчетный счет, не могут быть поставлены на учет в российских налоговых органах. Поэтому ЕСН с выплат в пользу физических лиц, занятых в таких обособленных подразделениях, будет уплачиваться по местонахождению головной организации.

Налог на прибыль¹⁴

Значительным изменениям подверглась и глава 25 Налогового кодекса РФ. Остановимся подробнее на наиболее существенных поправках.

Так, законодатели внесли изменения в ст. 251 НК РФ, посвященную доходам, не учитываемым при определении налоговой базы.

Сейчас при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером)). В п. 1 ст. 251 НК РФ введен пп. 3.1, устанавливающий, что суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие

¹³ Форма справки пока не утверждена ФНС России.

¹⁴ Изменения были внесены Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

налоговому вычету у принимающей организации в соответствии с гл. 21 НК РФ, при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал организаций или паевых взносов в паевые фонды кооперативов не должны включаться в состав налогооблагаемых доходов принимающей стороны. Введенная норма применяется с учетом положений ст.ст. 170, 171 и 277 НК РФ. Так, согласно п. 3 ст. 170 НК РФ при передаче имущества (нематериальных активов, имущественных прав) в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ (а также в качестве паевых взносов в паевые фонды кооперативов) передающая сторона обязана восстановить НДС, а принимающая сторона вправе принять данные суммы налога (они отражаются в документах, которыми оформляется передача) к вычету (п. 11 ст. 171 НК РФ). Новый пп. 3.1 п. 1 ст. 251 НК РФ уточняет, что получающая организация не должна учитывать в составе доходов принятые в данном случае к вычету суммы НДС.

Изменения, внесенные в п. 21 ст. 251 НК РФ, говорят о том, что налогоплательщики вправе не включать в состав доходов суммы кредиторской задолженности по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ¹⁵.

В силу пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ при расчете налога на прибыль традиционно не учитываются целевые поступления – вступительные, членские, паевые взносы, пожертвования, поступившие на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности. Данная льгота теперь касается товариществ собственников жилья (ТСЖ), жилищных, садоводческих, садово-огородных, гаражно-строительных (ГСК), жилищно-строительных (ЖСК) и иных специализированных потребительских кооперативов. Эти некоммерческие организации могут формировать резерв на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества в порядке, установленном ст. 324 НК РФ. Формироваться резерв может за счет специальных отчислений, которые делают члены ТСЖ или кооператива, а не за счет взносов и пожертвований. Такие отчисления признаются в целях налогообложения целевыми поступлениями и не должны включаться в налоговую базу по налогу на прибыль (пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ)¹⁶. Эта новелла важна тем, что ранее Минфин России отказывался причислять к целевым поступлениям обязательные платежи на ремонт общего имущества ТСЖ, апеллируя к закрытому перечню доходов, относимых п. 2 ст. 251 НК РФ к целевым поступлениям.

С 2008 г. установлено еще одно условие для возможности учета в составе расходов на оплату труда сумм платежей по договорам долгосрочного страхования жизни, заключенным в пользу своих сотрудников: данный договор должен быть заключен с российской организацией, которая имеет лицензию на ведение соответствующего вида деятельности. Помимо этого договором добровольного страхования жизни могут быть предусмотрены страховые выплаты на случай причинения вреда здоровью застрахованного лица.

¹⁵ Интересно, что действие этой поправки распространяется на правоотношения, возникшие с января 2005 г.

¹⁶ Распространяется на правоотношения, возникшие с 2007 г.

Согласно изменению, внесенному в абзац 4 п. 16 ст. 255 НК РФ, договором негосударственного пенсионного страхования может быть предусмотрена пожизненная выплата пенсии. Страховые взносы по таким договорам организации могут включать в расходы на оплату труда¹⁷.

С 2008 г. в числе расходов по страхованию работников организация вправе признавать также взносы по договорам добровольного личного страхования, которые заключаются исключительно на случай смерти застрахованного работника или утраты им трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей (абзац 6 п. 16 ст. 255 НК РФ).

С 2008 г. увеличится с 10 000 руб. до 15 000 руб. в год максимальная сумма страховых взносов по указанным договорам, которую организация может учесть в составе расходов при расчете налога на прибыль за налоговый период (абзац 10 п. 16 ст. 255 НК РФ).

С 2008 г. амортизируемым имуществом будет признаваться имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Первоначальная стоимость транспортных средств, по которым предусмотрено применение понижающего коэффициента, увеличится в 2 раза. В настоящее время организации должны применять специальный понижающий коэффициент 0,5 при начислении амортизации по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам с первоначальной стоимостью более 300 000 руб. и 400 000 руб., соответственно (п. 9 ст. 259 НК РФ). А с января 2008 г. коэффициент следует применять только к легковым автомобилям (пассажирским микроавтобусам), первоначальная стоимость которых превышает 600 000 (800 000) руб.

Глава 25 НК РФ дополнена новой ст. 268.1, в которой определены особенности признания в целях налогообложения доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса.

Еще одна поправка направлена на нормативное закрепление срока уведомления о принятии решения о том, какое из обособленных подразделений будет плательщиком налога на прибыль. Так, организации, имеющие на территории одного субъекта Российской Федерации несколько обособленных подразделений, вправе не распределять прибыль по каждому из них, а уплачивать налог в бюджет субъекта РФ через одно выбранное обособленное подразделение. Для этого им необходимо уведомить о принятом решении налоговые органы по местонахождению обособленных подразделений и указать обособленное подразделение, ответственное за уплату налога на прибыль (абзац 2 п. 2 ст. 288 НК РФ).

Если у российской организации есть обособленные подразделения, расположенные за пределами России, то перечислять налог на прибыль и представлять налоговые декларации по налогу организация должна по своему местонахождению. Такие изменения внесены п. 4 ст. 311 НК РФ.

Налогоплательщики имеют право создавать в налоговом учете резерв на оплату отпусков. Теперь установлен порядок корректировки этого резерва. Если сумма резерва

¹⁷ Действие этой поправки распространяется на правоотношения, возникшие с января 2005 г.

оказалась меньше суммы отпускных и ЕСН по неиспользованным отпускам, следует увеличить резерв за счет расходов на оплату труда. Если же величина резерва на оплату отпусков оказалась больше отпускных и ЕСН по неиспользованным отпускам, резерв уменьшают, а сумму разницы включают в состав внереализационных доходов (п. 4 ст. 324.1 НК РФ).

Государственная пошлина¹⁸

С 2008 г. размер госпошлины за государственную регистрацию транспортных средств с выдачей государственных регистрационных знаков, а также за выдачу металлических государственных регистрационных знаков транспортных средств «Транзит» на трактора, самоходные дорожно-строительные и иные самоходные машины уменьшается с 400 до 200 руб. (пп. 29 и 32 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Установлен размер государственной пошлины за выдачу удостоверений тракториста-машиниста или тракториста. За бумажное удостоверение необходимо заплатить 100 руб., за пластиковое – 200 руб. (пп. 36 п. 1 ст. 333.33 НК РФ); за справку, которая подтверждает получение такого удостоверения, – 30 руб. (пп. 38 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Определен размер государственной пошлины за выдачу учебным учреждениям свидетельств о соответствии требованиям оборудования и оснащенности образовательного процесса для рассмотрения вопроса соответствующими органами об аккредитации и лицензий на право подготовки трактористов и машинистов самоходных машин. Размер составит 500 руб.

Упрощенная система налогообложения (УСН)¹⁹

Перечень налогоплательщиков, которые не вправе применять УСН, установлен в п. 3 ст. 346.12 НК РФ. К ним относились и иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации (пп. 18. п. 3 ст. 346.12 НК РФ). С 2008 г. не вправе применять УСН любые иностранные организации независимо от того, имеют они филиалы или нет.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с гл. 26.3 НК РФ на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД) по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности (п. 4 ст. 346.12 НК РФ). При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности. Ограничения по сумме доходов от реализации были исключены с 2006 г., а теперь регулируется величина дохода, и определяется доход по тем видам деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения. Таким образом, если организации, переведенные на уплату ЕНВД, примут решение по отдельным видам дея-

¹⁸ Изменения были внесены Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

¹⁹ Изменения были внесены Федеральным законом 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».

тельности на применение УСН, их доход за 9 мес. 2007 г. должен быть не более 15 млн руб. (с учетом применения коэффициента-дефлятора).

В перечень расходов, которые могут учитывать при определении налоговой базы по УСН налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», внесен ряд дополнений.

В частности, разрешено учитывать расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения (пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Определяются они с учетом положений п. 2 ст. 257 НК РФ и принимаются с момента ввода основных средств в эксплуатацию (п. 3 и п. 4 ст. 346.16 НК РФ).

Затраты, связанные с добровольным страхованием, налогоплательщики не вправе включать в расходы, учитываемые при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения. Но теперь разрешено учитывать все виды расходов на обязательное страхование работников и имущества (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

В соответствии с пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ налогоплательщики, применяющие УСН, с января 2006 г. могли учитывать расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых товаров. При этом обязательно соблюдение двух условий: товары должны быть реализованы, а расходы, связанные с реализацией, – оплачены. Внесенными изменениями основное требование по реализации исключено, и налогоплательщики смогут признавать указанные расходы на приобретенные товары по мере их фактической оплаты, независимо от реализации указанных товаров.

Перечень расходов дополнен расходами на обслуживание контрольно-кассовой техники (ККТ) и расходами по вывозу твердых бытовых отходов (пп. 35 и 36 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Расходы на обслуживание ККТ следует признать положительным моментом, потому как УСН применяют в основном торговые организации, для которых обслуживание ККТ напрямую связано с их основной деятельностью.

Также внесенными изменениями теперь прямо прописано (пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), что в расходы включаются суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением суммы налога, уплаченной в соответствии с гл. 26.2 НК РФ.

При получении предварительной оплаты от покупателей организация-продавец включает полученные суммы в налоговую базу в отчетном (налоговом) периоде их получения. Вместе с тем, НК РФ не давал ответа на вопрос, как должна быть скорректирована налоговая база при возврате полученных авансов. В то же время Минфин России²⁰ указывал, что при возврате налогоплательщиками ранее полученных ими сумм предоплаты (авансов) уточнение налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, осуществляется за тот отчетный период, в котором указанные суммы были получены. С 2008 г. такой порядок учета возвращенных авансов введен законодательно (п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

²⁰ См. письма Минфина от 11.04.2007 № 03-11-04/2/98 и от 09.04.2007 № 03-11-04/2/96.

Особенности исчисления налоговой базы при переходе на УСН с иных режимов налогообложения и при переходе с УСН на иные режимы налогообложения (ст. 346.25 НК РФ) уточнены изменениями.

Пункт 2 ст. 346.25 НК РФ в новой редакции восполняет законодательный пробел, так как ранее требовалось признать доходы на дату перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений. При этом под доходами понимались именно суммы оплаты (погашения задолженности).

Изменения были внесены и в нормы, регулирующие вопросы применения УСН индивидуальными предпринимателями на основе патента. Перечень видов предпринимательской деятельности, осуществление которых дает право на применение УСН на основе патента, приведен в соответствие с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД).

Вводится ограничение срока, когда можно перейти с УСН на основе патента на общий порядок применения УСН и обратно. Переход может быть осуществлен только после истечения периода, на который выдается патент (п. 3 ст. 346.25.1 НК РФ). При нарушении условий применения УСН на основе патента индивидуальный предприниматель теряет право на применение УСН на основе патента в периоде, на который был выдан патент. В этом случае возможен переход только на общий режим налогообложения (п. 9 ст. 346.25.1 НК РФ).

По общему правилу патент действует только на территории того субъекта Российской Федерации, на территории которого он выдан. Теперь налогоплательщик, имеющий патент, вправе подавать заявление на получение другого патента на территории другого субъекта Российской Федерации (п. 5 ст. 346.25.1 НК РФ).

Согласно изменениям, внесенным в п. 9 ст. 346.25.1 НК РФ, индивидуальный предприниматель обязан сообщить в налоговый орган об утрате права на применение УСН на основе патента и переходе на иной режим налогообложения в течение 15 календарных дней с начала применения иного режима налогообложения; вправе вновь перейти на УСН на основе патента не ранее чем через 3 года после того, как он утратил это право.

Индивидуальные предприниматели в соответствии со ст. 346.21 НК РФ вправе уменьшать стоимость патента на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за соответствующий период времени согласно законодательству Российской Федерации. При этом стоимость патента согласно ст. 346.21 НК РФ не может быть уменьшена более чем на 50%.

Уменьшение стоимости патента на сумму страховых взносов осуществляется в соответствии с п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ при оплате оставшейся стоимости патента по окончании периода, на который он был получен. Дополнением к данному правилу установлено, что оставшаяся часть стоимости патента подлежит уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. При этом сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не ограничивается.

Также внесены изменения в п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ, в котором указано, что налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, форма и порядок заполнения которой утверждаются Минфином России.

Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)²¹

С января 2008 г. изменятся правила применения ЕНВД: большая часть новых норм непосредственно касается организаций торговли и общественного питания, уточняются виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности.

Так, при оказании услуг общественного питания не могут быть переведены на уплату ЕНВД данные услуги, оказываемые учреждениями образования, здравоохранения и социального обеспечения.

ЕНВД с 2006 г. возможно применять в отношении оказания услуг по временному размещению и проживанию (в случае если площадь спальных помещений в каждом объекте предоставления услуг не более 500 кв. м) (пп. 12 п. 2 ст. 346.26 НК РФ). Внесено уточнение, что при расчете площади в каждом объекте используется площадь помещений для временного размещения и проживания, а не спальных помещений.

Приводится определение, что помещение для временного размещения и проживания – это помещение, используемое для временного размещения и проживания физических лиц (квартира, комната в квартире, частный дом, коттедж (или их части), гостиничный номер, комната в общежитии и другие помещения). Общая площадь помещений для временного размещения и проживания определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов на объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию (договоров купли-продажи, аренды (субаренды), технических паспортов, планов, схем, экспликаций и других документов).

При определении общей площади помещений для временного размещения и проживания объектов гостиничного типа (гостиниц, кемпингов, общежитий и других объектов) не учитывается площадь помещений общего пользования проживающих (холлов, коридоров, вестибюлей на этажах, межэтажных лестниц, общих санузлов, саун и душевых комнат, помещений ресторанов, баров, столовых и других помещений), а также площадь административно-хозяйственных помещений.

Услуги по передаче в аренду торговых мест теперь разделяются на два отдельных вида деятельности, которые могут переводиться на уплату ЕНВД:

1) оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест (пп. 13 п. 2 ст. 346.26 НК РФ):

- торговых мест, которые расположены в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов;
- объектов нестационарной торговой сети;
- объектов организации общественного питания без зала обслуживания посетителей.

Установлена базовая доходность в зависимости от площади переданных торговых мест.

2) оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей (пп. 14 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

²¹ Изменения были внесены Федеральным законом 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».

Установлена базовая доходность в зависимости от площади передаваемого земельного участка.

Теперь также введено дополнительное ограничение по применению ЕНВД для организаций в случае осуществления их деятельности в рамках договора доверительного управления имуществом, а также, если налогоплательщика можно отнести к категории крупнейших (п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ).

Статья дополнена новыми пунктами (п.п. 8 и 9 ст. 346.26 НК РФ), которыми установлены переходные положения по применению вычета по НДС. В целом они аналогичны тем, что установлены для организаций и предпринимателей, применяющих УСН. При переходе на уплату ЕНВД организации и индивидуальные предприниматели вправе принять к вычету суммы НДС, уплаченные с полученной до перехода на ЕНВД предоплаты. Условием для применения вычета является наличие документов, свидетельствующих о возврате сумм налога покупателем в связи с переходом налогоплательщика на уплату единого налога (п. 8 ст. 346.26 НК РФ).

При возврате на общий режим налогообложения к вычету принимаются суммы НДС, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые не были использованы в деятельности, облагаемой ЕНВД в общем порядке, установленном гл. 21 НК РФ (п. 9 ст. 346.26 НК РФ).

Уточнения, внесенные в ст. 346.27 НК РФ, говорят о том, что при установлении значения коэффициента К2 не учитывается фактический период времени осуществления деятельности. При этом установлено, что корректирующий коэффициент К2 может приниматься не менее чем на календарный год. А если нормативным правовым актом представительного органа значение К2 не принято до начала следующего календарного года и (или) документы не вступили в силу, то в следующем календарном году остается значение корректирующего коэффициента К2, действовавшего в предыдущем календарном году (п. 7 ст. 346.29 НК РФ).

В новой редакции абзаца 9 ст. 346.27 НК РФ услуги по гарантийному ремонту автомобилей не относятся к услугам по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств в целях ЕНВД. Итак, ЕНВД в отношении таких услуг не применяется, и налоги по ним должны уплачиваться в соответствии с общим режимом налогообложения или УСН.

Внесены поправки в понятие «розничная торговля». Так, не подлежат переводу на ЕНВД: реализация газа в баллонах; продажа грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-ропусков, автобусов любых типов; товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправок (посылочная торговля), а также через телемагазины и компьютерные сети); передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам.

Изменения, внесенные в абзац 15 ст. 346.27 НК РФ, устанавливают, что торговые автоматы относятся к объектам стационарной торговой сети, не имеющим торговых залов, и в тоже время эти объекты исключаются из перечня объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей (абзац 21 ст. 346.27 НК РФ). При этом в перечень объектов организаций общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, включены магазины (секции, отделы) кулинарии.

До внесения изменений торговое место определялось как место, используемое для совершения сделок купли-продажи, а с 2008 г. понятия торгового места и стационарного торгового места разделяются. Базовая доходность по ним устанавливается отдельно.

К торговым местам относятся здания, строения, сооружения (их часть) и (или) земельные участки, используемые для совершения сделок розничной купли-продажи, а также объекты организации розничной торговли и общественного питания, не имеющие торговых залов и залов обслуживания посетителей (палатки, ларьки, киоски, боксы, контейнеры и другие объекты, в том числе расположенные в зданиях, строениях и сооружениях), прилавки, столы, лотки (в том числе расположенные на земельных участках), земельные участки, используемые для размещения объектов организации розничной торговли (общественного питания), не имеющих торговых залов (залов обслуживания посетителей), прилавков, столов, лотков и других объектов (абзац 30 ст. 346.27 НК РФ).

Стационарное торговое место – это место, используемое для совершения сделок купли-продажи в объектах стационарной торговой сети. К ним относятся также земельные участки, передаваемые в аренду организациям и индивидуальным предпринимателям для организации стационарной торговой сети (абзац 31 ст. 346.27 НК РФ).

Еще одно изменение касается автотранспортных услуг. При оказании таких услуг сумма единого налога будет определяться в зависимости от вида грузоперевозок: грузовые или пассажирские. При оказании услуг по перевозке грузов физическим показателем остается количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов. При пассажирских перевозках сумма единого налога будет зависеть от количества посадочных мест. А базовая доходность с одного посадочного места определена в сумме 1500 руб. (п. 3 ст. 346.29 НК РФ).

Налог на имущество организаций²²

Объектом налогообложения данным налогом для российских организаций является движимое и недвижимое имущество, которое учитывается на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета (п. 1 ст. 374 НК РФ). Поправки вносят изменения в формулировку п. 1 ст. 374 НК РФ, и теперь указанное положение не распространяется на имущество, переданное в доверительное управление либо приобретенное в рамках договора доверительного управления. Оно подлежит налогообложению у учредителя доверительного управления. В то же время обязанность по уплате налога в отношении имущества паевого инвестиционного фонда, которое передано в доверительное управление управляющей компании, с 2008 г. будет возложена не на учредителя доверительного управления, а на управляющую компанию (ст. 378 НК РФ).

При определении налоговой базы (ст. 376 НК РФ) средняя стоимость имущества, признаваемого объектом, за отчетный период теперь будет определяться как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-ое число каждого месяца отчетного периода и 1-ое число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличен-

²² Изменения были внесены Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

ное на единицу. Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-ое число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Внесены дополнения в ст. 381 НК РФ: теперь вводится третье условие, при выполнении которого резиденты особой экономической зоны (ОЭЗ) могут воспользоваться льготой по налогу на имущество – основные средства должны использоваться на территории ОЭЗ в рамках соглашений о создании особой экономической зоны.

Сумма авансового платежа по налогу на имущество по объекту недвижимости иностранной организации определяется по окончании отчетного периода как произведение налоговой ставки и 1/4 инвентаризационной стоимости по состоянию на начало налогового периода (п. 5 ст. 382 НК РФ). Данный пункт дополнен новой нормой, в ней определен порядок расчета суммы налога и авансовых платежей по налогу на имущество в ситуациях, когда иностранная организация приобрела или продала объект недвижимости в течение налогового периода.

В целях приведения порядка уплаты авансовых платежей в соответствие со ст. 382 НК РФ, в ст.ст. 384–385 НК РФ внесены соответствующие поправки: налоговая база при исчислении налога по местонахождению обособленных подразделений организаций либо в отношении объектов недвижимого имущества, находящихся вне местонахождения организации или ее обособленных подразделений, определяется как 1/4 средней стоимости имущества.

Вводится новая ст. 386.1, которая посвящена устранению двойного налогообложения при уплате налога на имущество. Российская организация может зачесть в счет уплаты налога на имущество в Российской Федерации ту сумму налога на имущество, которую она уплатила за пределами территории России в соответствии с законодательством другого государства в отношении своего имущества, находящегося на территории этого государства в пределах тех сумм, которые подлежат уплате на территории Российской Федерации. Чтобы получить зачет, необходимо представить в налоговые органы по местонахождению организации соответствующее заявление и документ об уплате налога за пределами России с отметкой налогового органа соответствующего иностранного государства. Оба документа прилагаются к налоговой декларации по налогу на имущество за тот год, в котором был уплачен налог за пределами территории Российской Федерации.

Земельный налог

В отношении земельного налога следует отметить следующие изменения.

Установлен порядок определения налоговой базы по земельным участкам, расположенным на территории нескольких муниципальных образований (ст. 391 НК РФ). Налог в этом случае рассчитывается по каждому муниципальному образованию в отдельности. Налоговая база по каждой части земельного участка определяется как доля его кадастровой стоимости, рассчитанная пропорционально доле площади на территории муниципального образования, которую занимает земельный участок.

Отчетными периодами по налогу будут признаваться I, II и III кварталы календарного года.

С 2008 г. порядок доведения до сведения налогоплательщиков информации о кадастровой стоимости земельных участков будет определяться Правительством РФ (п. 14 ст. 396 НК РФ).

Если земельный участок используется для ведения жилищного строительства, при расчете земельного налога следует применять повышающие коэффициенты. Организации и предприниматели, закончившие жилищное строительство (кроме индивидуального) в течение 3 лет, имеют право на возврат части земельного налога, уплаченного ранее. Для того чтобы рассчитать сумму налога, подлежащую возврату, необходимо пересчитать земельный налог, уплаченный за период строительства, с использованием коэффициента 1. Сумма земельного налога, которая получена в результате такого расчета, остается в бюджете, а остальная сумма будет признана излишне уплаченной и подлежит возврату налогоплательщику.

Согласно поправкам, внесенным в указанные пункты, течение 3-летнего и 10-летнего периода начинается с даты государственной регистрации прав на земельные участки, на которых ведется жилищное строительство (п. п. 15 и 16 ст. 396 НК РФ).

Изменения также внесены в п. 1 ст. 397 НК РФ: срок уплаты авансовых платежей по земельному налогу не может быть установлен ранее срока представления расчета по авансовым платежам, т.е. окончательная дата перечисления авансового платежа по земельному налогу в бюджет не может быть ранее последнего числа месяца, следующего за отчетным периодом.

2. Изменения в сфере гражданского законодательства

Автономные учреждения

С 2007 г. начал действовать Федеральный закон от 03.11.2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях», который установил новый тип государственного (муниципального) учреждения – автономное учреждение.

Напомним, что автономным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, ее субъектом или муниципальным образованием²³ для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления полномочий органов государственной власти и местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта. Автономное учреждение является юридическим лицом и от своего имени может приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Что же было принято в развитие этого Закона в 2007 г.?

Прежде всего, отметим, что автономное учреждение, согласно п. 2 ст. 3 Закона, без согласия учредителя не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленными за ним учредителем или приобретенными автономным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение этого имущества. Остальным имуществом, в том числе недвижимым имуществом, автономное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно. Правительством

²³ Совместное учредительство автономных учреждений (в том числе различными органами власти или местного самоуправления) не допускается.

РФ было принято Постановление от 31.05.2007 г. № 337 «О порядке определения видов особо ценного движимого имущества автономного учреждения», которым установлено, что виды особо ценного движимого имущества федеральных автономных учреждений определяются по ряду критериев (в соответствии с п. 2 Постановления) совместным решением соответствующего федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по нормативному правовому регулированию в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, и федерального органа исполнительной власти, на который возложено управление федеральным имуществом²⁴. Так, при определении видов особо ценного движимого имущества федеральных автономных учреждений подлежит включению в его состав:

- движимое имущество, балансовая стоимость которого превышает 50 тыс. рублей;
- иное движимое имущество, балансовая стоимость которого составляет менее 50 тыс. рублей, но без которого осуществление федеральным автономным учреждением своей основной деятельности будет существенно затруднено;
- а также имущество, отчуждение которого осуществляется в специальном порядке, установленном законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, в том числе музейные коллекции и предметы, находящиеся в федеральной собственности и включенные в состав государственной части Музейного фонда Российской Федерации, библиотечные фонды, отнесенные в установленном порядке к памятникам истории и культуры, документы Архивного фонда Российской Федерации.

При этом отмечается, что к особо ценному движимому имуществу не может быть отнесено имущество, которое не предназначено для осуществления основной деятельности федерального автономного учреждения, а также имущество, приобретенное федеральным автономным учреждением за счет доходов, полученных от осуществляемой в соответствии с уставом деятельности. Федеральные органы исполнительной власти, осуществляющие функции и полномочия учредителя федерального автономного учреждения, принимают решение об отнесении имущества федеральных автономных учреждений к категории особо ценного движимого имущества (или исключении имущества из категории особо ценного движимого имущества) на основании перечня определенных видов особо ценного движимого имущества по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, на который возложено управление федеральным имуществом.

Осенью Правительством РФ были приняты новые документы, связанные с деятельностью автономных учреждений: Положение об осуществлении федеральными органами исполнительной власти функций и полномочий учредителя федерального автономного учреждения (от 10.10.2007 г. № 662) и Правила опубликования отчетов о

²⁴ Порядок определения видов особо ценного движимого имущества автономных учреждений, созданного на базе имущества, находящегося в собственности субъекта РФ, и на базе имущества, находящегося в муниципальной собственности, устанавливается соответственно высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ или органом местного самоуправления с учетом требований данного Постановления в части определения видов особо ценного движимого имущества федеральных автономных учреждений.

деятельности автономного учреждения и об использовании закрепленного за ним имущества (от 18.10.2007 г. № 684). Рассмотрим их кратко.

Положение об осуществлении федеральными органами исполнительной власти функций и полномочий учредителя федерального автономного учреждения регулирует порядок осуществления федеральными органами исполнительной власти функций и полномочий учредителя автономного учреждения, созданного по решению Правительства РФ на базе имущества, находящего в федеральной собственности. В частности, федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции и полномочия учредителя федерального автономного учреждения, если иное не установлено федеральными законами или иными нормативными правовыми актами:

- утверждает по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, на который возложено управление федеральным имуществом, устав федерального автономного учреждения, а также вносимые в него изменения;
- устанавливает задания федеральному автономному учреждению в соответствии с предусмотренной его уставом основной деятельностью;
- рассматривает предложения руководителя федерального автономного учреждения о создании или ликвидации филиалов федерального автономного учреждения, открытии или закрытии его представительств;
- представляет на рассмотрение наблюдательного совета федерального автономного учреждения различные предложения (о внесении изменений в устав федерального автономного учреждения, о создании или ликвидации филиалов федерального автономного учреждения, о реорганизации или ликвидации федерального автономного учреждения, об изъятии имущества, закрепленного за федеральным автономным учреждением на праве оперативного управления);
- на основании перечня видов особо ценного движимого имущества федерального автономного учреждения принимает по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, на который возложено управление федеральным имуществом, решения об отнесении имущества федерального автономного учреждения к особо ценному движимому имуществу и об исключении из состава особо ценного движимого имущества объектов, закрепленных за федеральным автономным учреждением, которые перестают относиться к видам особо ценного движимого имущества;
- дает федеральному автономному учреждению по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, на который возложено управление федеральным имуществом, согласие на распоряжение недвижимым имуществом, закрепленным за ним учредителем или приобретенным за счет средств, выделенных учредителем на приобретение этого имущества, а также дает согласие на распоряжение особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним учредителем или приобретенным за счет средств, выделенных учредителем на приобретение этого имущества;
- дает согласие на внесение федеральным автономным учреждением денежных средств и иного имущества в уставный (складочный) капитал других юридических лиц или передачу этого имущества иным образом другим юридическим лицам в качестве их учредителя или участника (в части внесения недвижимого имущества - по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, на который возложено управление федеральным имуществом);

- а также решает иные многочисленные вопросы, предусмотренные Федеральным законом «Об автономных учреждениях».

Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции и полномочия учредителя федерального автономного учреждения, доводит свои решения до федерального автономного учреждения в письменной форме в течение 7 дней с даты их принятия.

Что касается Правил опубликования отчетов о деятельности автономного учреждения, необходимо отметить, что отчеты о деятельности автономного учреждения и об использовании закрепленного за ним имущества подлежат опубликованию не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, в средствах массовой информации, определенных учредителем автономного учреждения и доступных для потребителей услуг автономного учреждения. Определен перечень сведений, которые должны быть включены в вышеназванные отчеты, в частности:

- информация об исполнении задания учредителя;
- информация об осуществлении деятельности, связанной с выполнением работ или оказанием услуг, в соответствии с обязательствами перед страховщиком по обязательному социальному страхованию;
- общее количество потребителей, воспользовавшихся услугами (работами) автономного учреждения, в том числе количество потребителей, воспользовавшихся бесплатными, частично платными и полностью платными для потребителей услугами (работами), по видам услуг (работ);
- средняя стоимость для потребителей получения частично платных и полностью платных услуг (работ) по видам услуг (работ);
- среднегодовая численность работников автономного учреждения;
- средняя заработная плата работников автономного учреждения;
- объем финансового обеспечения задания учредителя;
- объем финансового обеспечения развития автономного учреждения в рамках программ, утвержденных в установленном порядке;
- объем финансового обеспечения деятельности, связанной с выполнением работ или оказанием услуг, в соответствии с обязательствами перед страховщиком по обязательному социальному страхованию;
- общие суммы прибыли автономного учреждения после налогообложения в отчетном периоде, образовавшейся в связи с оказанием автономным учреждением частично платных и полностью платных услуг (работ);
- перечень видов деятельности, осуществляемых автономным учреждением;
- перечень разрешительных документов (с указанием номеров, даты выдачи и срока действия), на основании которых автономное учреждение осуществляет деятельность;
- состав наблюдательного совета (с указанием должностей, фамилий, имен и отчеств).

Отчет об использовании закрепленного за автономным учреждением имущества должен включать следующие сведения:

- общая балансовая стоимость имущества автономного учреждения, в том числе балансовая стоимость закрепленного за автономным учреждением имущества с выделением стоимости недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, на начало и конец отчетного периода;

- количество объектов недвижимого имущества, закрепленных за автономным учреждением (зданий, строений, помещений), на начало и конец отчетного периода;
- общая площадь объектов недвижимого имущества, закрепленная за автономным учреждением, на начало и конец отчетного периода, в том числе площадь недвижимого имущества, переданного в аренду, на начало и конец отчетного периода.

Указанные отчеты могут включать также иные сведения, не являющиеся обязательными.

Приложение 2. О налогообложении сельскохозяйственных товаропроизводителей

В настоящее время в рамках реализации Приоритетного национального проекта «Развитие агропромышленного комплекса» осуществляется комплекс мер по поддержке сельского хозяйства, среди них – внесение изменений и дополнений в законодательство о налогах и сборах, регулирующих налогообложение сельхозтоваропроизводителей. Так, в 2006 г. были приняты два Федеральных закона – № 39-ФЗ от 13.03.2006 г. «О внесении изменений в главы 26.1 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2.1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации 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» (далее – Закон № 39-ФЗ) и № 177-ФЗ от 03.11.2006 г. «О внесении изменения в статью 346.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 177-ФЗ).

Нововведения изменили подходы к определению плательщиков единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН). Ниже проанализированы внесенные изменения в главу 26.1 Налогового кодекса РФ (НК РФ) с точки зрения их влияния на изменение (увеличение или уменьшение) количества желающих применять ЕСХН.

Сельскохозяйственные товаропроизводители как плательщики единого сельскохозяйственного налога

Для целей главы 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» НК РФ, введенной в действие 01.01.2004 г., сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной рыбы, составляет не менее 70% (п. 1 ст. 346.2).

Однако для получения статуса плательщика ЕСХН одного соответствия сельхозтоваропроизводителя данному критерию еще недостаточно.

В соответствии с п. 1 ст. 346.2 НК РФ налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном настоящей главой.

Согласно п. 2 ст. 346.2 НК РФ в целях главы 26.1 НК РФ сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации», у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70%.

Пунктом 5 указанной статьи установлено, что для получения права перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, *включая продукцию первичной переработки*, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства или доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов должна составлять не менее 70%.

Анализируя изложенные положения НК РФ, следует подчеркнуть, что для признания хозяйствующих субъектов плательщиками ЕСХН они должны удовлетворять критериям, установленных для признания их сельхозтоваропроизводителями, а именно осуществлять полный производственный цикл: производить, осуществлять переработку (как первичную, так и последующую) и реализовывать сельхозпродукцию, доход от которой составляет не менее 70% в общем объеме дохода (п. 2 ст. 346.2 НК РФ). При этом для получения права перейти на ЕСХН согласно п. 5 ст. 346.2 НК РФ 70%-ая доля доходов определяется исходя из доли доходов от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, *включая* продукцию ее первичной переработки, т.е. законодатель определил, что продуктов переработки сельхозпродукции может и не быть.

Таким образом, отсутствие единообразия в установленных ст. 346.2 НК РФ критериях плательщиков ЕСХН и критериев перехода на данный специальный налоговый режим ставит под сомнение возможность не учитывать доходы от реализации сельхозпродукции без ее переработки и может создать определенные трудности в правоприменении главы 26.1 НК РФ.

Важно также отметить, что в составе 70%-й доли учитываются лишь доходы от реализации сельхозпродукции, прошедшей первичную переработку²⁵, т.е. доходы от реализации продукции, прошедшей последующую переработку, не учитываются, что приводит к сокращению потенциального числа налогоплательщиков ЕСХН.

Кроме того, применение ЕСХН запрещено, если налогоплательщик занимается производством подакцизных товаров; если организация имеет филиалы и (или) представительства; если организация является бюджетным учреждением; если организации и индивидуальные предприниматели осуществляют предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса (последние два ограничения введены Федеральным законом от 03.11.2006 г. № 177-ФЗ «О внесении изменений в статью 346.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»).

Из анализа изложенных норм становится ясной концепция главы 26.1 НК РФ: налоговое поощрение предпринимателей, основной деятельностью которых является производство сельхозпродукции и попутное осуществление ее переработки. Тем же, кто просто производит и реализует сельхозпродукцию, не осуществляя ее переработку, доступ к применению ЕСХН закрыт. Это приводит к сокращению числа налогоплательщиков, которые по характеру своей деятельности могут претендовать на налоговое поощрение. В отношении запрета на применение ЕСХН в случае реализации переработанной, но не произведенной продукции подход законодателя вполне объясним и соответствует общей концепции ЕСХН.

До принятия в 2006 г. Закона № 177-ФЗ вылов рыбы рыболовецкими артелями (колхозами) арбитражными судами признавался производством сельхозпродукции, несмотря на отсутствие прямого указания на это в НК РФ. Дело в том, что согласно Общероссийскому классификатору продукции ОК 005-93 (утвержден Постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 г. № 301) продукция рыбная, вылов рыбы и других водных биоресурсов рыболовецкими артелями (колхозами) (код 98 9930) относится к продукции животноводства. Последняя, по Постановлению Правительства РФ № 449, относилась к сельскохозяйственной продукции. С вступлением в силу Закона № 177-ФЗ право применять ЕСХН теперь будет предоставлено только *тем налогоплательщикам, которые занимаются выращиванием (доращиванием) рыбы и других водных биологических ресурсов*. Исключение из этого правила сделано для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, отвечающих критериям, предусмотренным абзацем третьим п. 7 ст. 333.3 НК РФ (соответствующие изменения внесены Федеральным законом от 29.06.2005 г. № 68-ФЗ). То есть градо- и поселкообразующие организации вправе применять льготный режим налогообложения, несмотря на то, что не являются непосредственными производителями рыбной продукции, а лишь осуществляют ее вылов.

²⁵ Постановление Правительства РФ от 25.07.2006 г. № 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства»

Эта уступка законодателя заметно не влияет на число плательщиков ЕСХН, так как критерии для признания организации градо- и поселкообразующей весьма жесткие, в связи с чем на сегодняшний момент в стране насчитывается всего 91 такая организация²⁶.

Указание на различия в определении сельхозтоваропроизводителя и плательщика ЕСХН, когда первое определение по сути отражается во втором, важно при рассмотрении иных поправок, внесенных Законом № 177-ФЗ.

Так, согласно новой редакции п. 5 ст. 346.2 НК РФ с 2007 г. *вновь созданная в текущем году организация*, являющаяся сельскохозяйственным товаропроизводителем, вправе перейти с начала следующего года на уплату ЕСХН, если по итогам последнего отчетного периода по налогу на прибыль организаций (последнего отчетного периода по налогу, уплачиваемому в рамках упрощенной системы налогообложения в соответствии с главой 26.2 НКРФ) в текущем году в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) такой организации доля дохода от реализации произведенной ею сельхозпродукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ею из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

Вновь зарегистрированный в текущем году индивидуальный предприниматель, являющийся сельскохозяйственным товаропроизводителем, вправе перейти с начала следующего года на уплату ЕСХН, если по итогам 9 месяцев текущего года в общем доходе от предпринимательской деятельности доля дохода от реализации произведенной этим индивидуальным предпринимателем сельхозпродукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

Обе нормы требуют уточнения: как должен определяться статус сельхозтоваропроизводителя вновь созданной организации или вновь зарегистрированного индивидуального предпринимателя?

Определение НК РФ используется только в целях главы 26.1, а в вышеизложенных нормах речь идет о субъектах хозяйственной деятельности, которые не перешли на уплату ЕСХН. Поэтому статус сельхозтоваропроизводителя, видимо, должен определяться в соответствии с Федеральным законом от 08.12.1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» (далее – Закон № 193-ФЗ). Необходимо также учитывать, что статус сельхозтоваропроизводителя может быть установлен только на основе осуществляемого вида деятельности – производства, переработки и реализации сельхозпродукции, что возможно по истечении определенного времени после создания юридического лица или регистрации индивидуального предпринимателя.

В то же время п. 2 ст. 346.3 НК РФ (в ред. Федерального закона от 13.03.2006 г. № 39-ФЗ²⁷) предусмотрено, что вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о переходе на уплату ЕСХН в 5-дневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной

²⁶ Постановление Правительства РФ от 03.09.2004 г. № 452.

²⁷ «О внесении изменений в главы 26.1 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2.1 Федерального закона “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации 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 свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе, выданном в соответствии с абзацем вторым п. 2 ст. 84 НК РФ. В этом случае организация или индивидуальный предприниматель считаются перешедшими на уплату данного налога в текущем налоговом периоде с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в соответствующем свидетельстве.

В общем порядке для перехода на уплату ЕСХН сельхозтоваропроизводители должны подать соответствующее заявление (с 20 октября по 20 ноября года, предшествующего году, с которого осуществляется переход на ЕСХН), где указывается доля дохода от реализации произведенной ими сельхозпродукции и (или) выращенной рыбы (не менее 70%) в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) по итогам календарного года, предшествующего году, в котором подается указанное заявление (п. 1 ст. 346.3 НК РФ в ред. Закона № 39-ФЗ).

Таким образом, установлено 3 различных срока и условия перехода на уплату ЕСХН:

1) в общем порядке (налогоплательщик подает заявление о переходе на уплату ЕСХН с 20 октября по 20 ноября, подтвердив необходимую долю дохода от реализации сельхозпродукции за предшествующий календарный год);

2) с момента регистрации юридического лица или постановки на учет в качестве индивидуального предпринимателя;

3) с начала следующего года для зарегистрированных в текущем году организаций и индивидуальных предпринимателей, не подавших в момент регистрации заявление о постановке на учет в качестве налогоплательщика ЕСХН. Этот ускоренный порядок позволяет не подтверждать доходы за предшествующий календарный год.

Сельхозтоваропроизводители как налогоплательщики в рамках общей системы налогообложения

Для целей применения общего режима налогообложения, поскольку НК РФ не регламентировано иное, следует применять определение сельхозтоваропроизводителя, данное в Законе № 193-ФЗ.

Согласно ст. 1 Закона № 193-ФЗ сельскохозяйственный товаропроизводитель – это физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50% общего объема производимой продукции, в том числе рыболовецкая артель (колхоз), производство сельскохозяйственной (рыбной) продукции и объем вылова водных биоресурсов в которой составляет в стоимостном выражении более 70% общего объема производимой продукции.

Определение в несколько иной интерпретации закреплено и в Федеральном законе от 09.07.2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей»: сельскохозяйственные товаропроизводители – организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, доля выручки которых от реализации произведенной, произведенной и переработанной ими сельскохозяйственной продукции в общей выручке от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за предшествующий год составила не менее 50%.

Для сельхозтоваропроизводителей по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельхозпродукции, а также с реализацией произведенной и перера-

ботанной данными организациями собственной сельхозпродукции, Федеральным законом от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ устанавливались пониженные ставки налога на прибыль организаций: в 2004 – 2005 гг. – 0%; 2006 – 2008 гг. – 6; 2009 – 2011 гг. – 12; в 2012 – 2014 гг. – 18%; начиная с 2015 г. в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ – 24%. Для применения льготных ставок налогоплательщики обязаны вести раздельный учет доходов (расходов) по операциям, по которым в соответствии с главой 25 НК РФ предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка (п. 2 ст. 274 НК РФ).

Согласно новой редакции ст. 2.1 Закона № 110-ФЗ, внесенной Законом от 29.11.2007 № 280-ФЗ «О внесении изменений в статью 2.1. Федерального закона «О внесении изменений в ст. 2.1. Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации 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», действие льготных налоговых ставок для указанных выше налогоплательщиков продлевается: в 2004–2008 гг. – 0%; 2009–2010 гг. – 6; 2011–2012 гг. – 12; в 2013–2015 гг. – 18%; начиная с 2016 г. – в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ – 24%.

Понятно желание законодателя продлить налоговое льготирование, учитывая неудовлетворительное состояние сельхозтоваропроизводителей. Однако последние, к сожалению, воспользоваться ставкой 0% смогли лишь с момента вступления в силу Закона № 39-ФЗ (16 апреля 2006 г.)²⁸, а до того момента продолжали уплачивать авансовые платежи по налогу в прежнем порядке. Таким образом, осуществить возврат или произвести зачет излишне уплаченных налогов они смогли лишь со второго отчетного периода по налогу на прибыль организаций.

Сельскохозяйственные потребительские кооперативы как плательщики ЕСХН

В соответствии с абзацем третьим ст. 1 Закона № 193-ФЗ сельскохозяйственный кооператив – это организация, созданная сельскохозяйственными товаропроизводителями на основе добровольного членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности, основанной на объединении их имущественных паевых взносов в целях удовлетворения материальных и иных потребностей членов кооператива. Сельскохозяйственный кооператив может быть создан в форме производственного или потребительского кооператива.

Сельскохозяйственные потребительские кооперативы (СПК) являются некоммерческими организациями, созданными как объединения граждан – владельцев личных подсобных хозяйств, крестьянских (фермерских) хозяйств, юридических лиц – производителей сельхозпродукции для снижения затрат или получения дополнительных доходов путем передачи кооперативу функций по реализации, снабжению, переработке продукции и иной деятельности по обслуживанию участников кооператива. Основным требованием членства в СПК является участие в его хозяйственной деятельности, про-

²⁸ Указанные положения Закона № 39-ФЗ вступили в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования, опубликован 16.03.2006 г. («Российская газета», № 52)

порционально объему участия устанавливается и размер паевых взносов (в производственном кооперативе он равен для всех (ст. 35 Закона № 193-ФЗ)).

Законодательством предусмотрено, что не менее 50% объема работ (услуг), выполняемых кооперативом, должно осуществляется в пользу его членов (п. 13 ст. 4 Закона № 193-ФЗ).

СПК могут заниматься предпринимательской деятельностью, т.е. оказывать услуги по переработке сельхозпродукции не только учредителям (пайщикам), но и третьим лицам. В этом случае налогообложение СПК до 01.01.2007 г. осуществлялось в общеустановленном для юридических лиц порядке. Такое налоговое бремя стимулировало лишь отказ от кооперативной деятельности: положительная динамика роста СПК в последнее время практически не наблюдалась.

Согласно поправкам, внесенным в п. 2 ст. 346.2 НК РФ Законом № 177-ФЗ, с 01.01.2007 г., СПК (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), являющиеся таковыми в соответствии с Законом № 193-ФЗ, у которых доля доходов от реализации сельхозпродукции собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем объеме доходов не менее 70%, признаются сельхозтоваропроизводителями.

Как видно, из числа СПК, которые могут воспользоваться преимуществами ЕСХН, исключены обслуживающие, кредитные и страховые потребительские кооперативы. Такое изъятие вписывается в концепцию налогового льготирования предпринимателей, занятых непосредственно в сфере создания сельхозпродукции или оказанием связанных с нею работ (услуг), к чему кредитные и страховые кооперативы прямого отношения не имеют. Исключение обслуживающих кооперативов связано с тем, что они, по определению, могут осуществлять в том числе аудиторскую деятельность, которая не требует послабления режима налогообложения.

С 01.01.2007 г. налогообложение доходов от реализации продукции кооператива третьим лицам (не являющимся членами кооператива) облагается по ставке 6% с доходов, уменьшенных на величину расходов.

Необходимо учитывать, что члены СПК могут вести самостоятельную деятельность по производству сельхозпродукции в рамках личных подсобных хозяйств и выступать как самостоятельные плательщики ЕСХН. Кооператив же обеспечивает своих членов услугами, связанными с производством этой продукции, например, осуществляет ее переработку и хранение.

Произведенная в рамках кооператива сельхозпродукция далее может реализовываться от лица кооператива или распределяться между его членами, которые сами решают ее юридическую судьбу: продажа от своего имени или потребление.

При этом в случае реализации членами кооператива произведенной кооперативом продукции без участия последнего или продукции, произведенной в личных подсобных хозяйствах, но переработанной кооперативом, они не смогут подтвердить свое право на применение ЕСХН. Для целей главы 26.1 НК РФ учитывается продукция собственного производства, произведенная и переработанная собственными силами (или переработанная на арендованных средствах). То есть членам кооператива нельзя самостоятельно вести предпринимательскую деятельность, выступать самостоятельными налогоплательщиками и применять льготную ставку ЕСХН в случае реализации произведенной

или переработанной кооперативом сельхозпродукции. Поскольку сельхозпродукция, полученная в результате участия в СПК его членами, не рассматривается как продукция собственного производства, прибыль от ее дальнейшей реализации подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

В то же время пайщик СПК, который является плательщиком ЕСХН, не сможет отнести на расходы членские взносы за участие в кооперативе (в перечне расходов, на которые налогоплательщик может уменьшить налоговую базу по ЕСХН, расходы в виде паевых взносов в СПК не предусмотрены (ст. 346.5 НК РФ)).

В целях эффективной реализации рассмотренных изменений необходимо внести следующие уточнения. Так, для участников кооперативов, одновременно являющихся плательщиками ЕСХН, продукция, полученная в результате распределения (включая переработанную за счет средств кооператива собственную продукцию) от СПК, должна признаваться сельхозпродукцией собственного производства. Тогда эту продукцию плательщики ЕСХН, одновременно являющиеся членами кооперативов, смогут учитывать в рамках самостоятельной деятельности и подтверждать для сохранения права на применение ЕСХН как собственную продукцию, в том числе переработанную.

Итак, к 2007 г. специальный налоговый режим в виде ЕСХН дополнен рядом новых положений:

1. Право применять ЕСХН теперь будет предоставлено только *тем налогоплательщикам, которые занимаются выращиванием (доращиванием) рыбы и других водных биологических ресурсов*. Исключение из этого правила сделано для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, несмотря на то, что не являются непосредственными производителями рыбной продукции, а лишь осуществляют ее вылов.

2. Применение ЕСХН с 2007 г. запрещено, если организация является бюджетным учреждением; если организации и индивидуальные предприниматели осуществляют предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

3. Новые поправки в главу 26.1 НК РФ определили, что ЕСХН доступен только для тех предпринимателей, основной деятельностью которых является производство сельхозпродукции и попутное осуществление ее переработки. Те же, кто производит и реализует сельхозпродукцию, не осуществляя ее переработку, применять ЕСХН не могут.

У указанных изменений есть одна общая черта: все они повлекут сокращение числа налогоплательщиков единого сельскохозяйственного налога.

В противовес данным поправкам с 2007 г. вступила в силу норма, согласно которой налогоплательщиками ЕСХН будут признаваться некоторые виды сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Таким образом, нельзя однозначно спрогнозировать какие изменения в количественном составе налогоплательщиков ЕСХН повлекут принятые изменения.

4. Ранее существующие правила перехода на уплату ЕСХН: в общем порядке (налогоплательщик подает заявление о переходе на уплату ЕСХН с 20 октября по 20 ноября, подтвердив необходимую долю дохода от реализации сельхозпродукции за предшествующий календарный год); с момента регистрации юридического лица или постановки на учет в качестве индивидуального предпринимателя дополнены следующим положением: с начала следующего года для зарегистрированных в текущем году

организаций и индивидуальных предпринимателей, не подавших в момент регистрации заявление о постановке на учет в качестве налогоплательщика ЕСХН. Этот ускоренный порядок позволяет не подтверждать доходы за предшествующий календарный год.

Каким образом данные поправки отразятся на привлекательности специального налогового режима в виде ЕСХН, можно будет судить по итогам получения статистических данных о прошедшем 2007 г. На наш взгляд, последний вариант перехода на ЕСХН может повлечь увеличение количества желающих применять данный спецрежим налогообложения, но при этом не исключено, что это создаст неравенство в правах с теми налогоплательщиками, которые обязаны подавать отчет о доходах за предшествующий календарный год, чтобы подтвердить право перехода на ЕСХН согласно общему порядку условий перехода.

Приложение 3. Непроработанность правового положения генерирующих компаний на российском оптовом рынке электроэнергии и мощности

Реформа электроэнергетики началась 11 июля 2001 г. с Постановления Правительства РФ «О реформировании электроэнергетики Российской Федерации». Окончательно реорганизацию планируется завершить в июле 2008 г., когда осуществится обособление всех компаний, до этого входивших в группу РАО. А сама головная структура прекратит свою деятельность как юридическое лицо.

Реализация полноценных структурных сдвигов в электроэнергетике связана в первую очередь с мотивацией частных инвесторов – передачей генерации в собственность частным инвесторам и либерализацией рынка электроэнергии. Ясно и то, что второе невозможно без первого, так как только создание конкурентной среды в производстве электроэнергии сможет создать приемлемые структурные условия для либерализации рынка.

В новой модели регулируемый сектор оптового рынка преобразуется в систему регулируемых договоров (РД), заключаемых между участниками оптового рынка. Объемы электроэнергии, не проданные по РД, продаются/покупаются по свободным двусторонним договорам и по свободным ценам на рынке «на сутки вперед» и на балансирующем рынке (по ценам, сложившимся в результате конкурентного отбора ценовых заявок).

Основным нормативным актом, регулирующим сферу электроэнергии в России, является Федеральный закон «Об электроэнергетике» № 35-ФЗ от 26.03.2003 г. (в ред. Федеральных законов от 22.08.2004 г. № 122-ФЗ, от 30.12.2004 г. № 211-ФЗ, от 18.12.2006 г. № 232-ФЗ, от 04.11.2007 г. № 250-ФЗ). Хотя в связи с процессом либерализации рынка электроэнергии этот закон подвергся некоторым изменениям, данный нормативный акт в настоящее время содержит ряд правовых пробелов. Речь идет о несовершенстве прописанного на законодательном уровне «скелета» системы торговли электроэнергией: субъектов – участников оптового рынка и заключаемых ими договоров.

В соответствии со ст. 31 ФЗ «Об электроэнергетике», которая четко определяет основные положения функционирования системы электроэнергетики на оптовом рынке

и его субъекты, в состав субъектов оптового рынка входят участники обращения электрической энергии и (или) мощности – *поставщики* электрической энергии (генерирующие компании) и *покупатели* электрической энергии (энергосбытовые организации, крупные потребители электрической энергии, гарантирующие поставщики), получившие статус субъектов оптового рынка в порядке, установленном настоящим Федеральным законом; совет рынка, коммерческий оператор и иные организации, обеспечивающие в соответствии с правилами оптового рынка и договором о присоединении к торговой системе оптового рынка функционирование коммерческой инфраструктуры оптового рынка; организации, обеспечивающие функционирование технологической инфраструктуры оптового рынка (организация по управлению единой национальной (общероссийской) электрической сетью, системный оператор). Кроме того, там же установлены перечень и деление по группам субъектов оптового рынка электроэнергетики (мощности).

Вместе с тем более детально принципы функционирования оптового рынка электроэнергии и принципы деятельности субъектов оптового рынка определены Постановлением Правительства РФ от 24.10.2003 г. № 643 (ред. от 07.04.2007 г.) «О правилах оптового рынка электрической энергии (мощности) переходного периода». И именно здесь наблюдается некоторое противоречие между тем как ФЗ «Об электроэнергетике» разбивает субъектов оптового рынка на две группы (группу поставщиков и группу покупателей) и теми полномочиями, которые прописаны для субъектов оптового рынка в секторах рынка на «сутки вперед» и балансирующего рынка в Правилах оптового рынка электрической энергии (мощности) переходного периода при покупке/продаже электроэнергии (мощности).

Прежде, чем говорить о правовых пробелах в законе в отношении отдельных сегментов оптового рынка, дадим общую картины рынка электроэнергии (мощности) на территории РФ.

В соответствии с положениями ФЗ № 35-ФЗ участники оптового рынка работают на четырех сегментах рынка с двумя видами товара – электроэнергия и мощность. Три сегмента рынка составляют рынок регулируемых договоров, рынок «на сутки вперед» и балансирующий рынок. Также участники оптового рынка могут заключать двусторонние свободные договоры.

Регулируемые договоры лежат в основе оптового рынка электроэнергии. На нем торгуется большая часть производимой электроэнергии. В регулируемом договоре сторонами договора являются продавец – поставщик электроэнергии (генерирующая компания) и один из покупателей электроэнергии (энергосбытовая организация, крупный потребитель электроэнергии, гарантирующий поставщик). На данном сегменте рынке стороны договора соответствуют положениям ст. 31 ФЗ «Об электроэнергетике». В соответствии с п. 50 Правил оптового рынка с 01 января по 30 июня 2008 г. процент регулируемых договоров должен составлять от 80 до 85% от установленного в 2006 г. прогнозного баланса на 2007 г. (базовый прогнозный объем электрической энергии). В 2007 г. этот процент составлял от 85 до 90%. Оставшаяся часть электроэнергии и мощности продается/покупается по конкурентным ценам свободного двустороннего договора.

Поставщик, заключивший *свободный двусторонний договор*, обязан поставить покупателю электрическую энергию в определенном в договоре объеме по установлен-

ной договором цене путем включения всего (части) этого объема в плановое почасовое производство поставщика и приобретения оставшейся части этого объема на оптовом рынке, если иное не установлено в указанном договоре.

Пункт 71 Постановления Правительства «О Правилах функционирования оптового рынка электроэнергии (мощности)» устанавливает, что каждый покупатель (поставщик) вправе купить (продать) электрическую энергию по свободному двустороннему договору купли-продажи электрической энергии исключительно у участников оптового рынка, функционирующих в границах соответствующей ценовой зоны. В данном сегменте оптового рынка (рынок свободных двусторонних договоров) стороны договора также соответствуют положениям ст. 31 ФЗ «Об электроэнергетике».

Помимо сектора регулируемых договоров и свободных двусторонних договоров, посредством которых происходит реализация электроэнергии и мощности, архитектура рынка электроэнергетики предусматривает два вида рынков, на которых происходит допокупка или допродажа необходимой электроэнергии и мощности.

На рынке «на сутки вперед» проходят торги на поставку электроэнергии на соответствующие следующие сутки. Здесь формируется цена электроэнергии в зависимости от ограничений по передаче электроэнергии, сетевых потерь и других параметров. Первоначально здесь торгуется электроэнергия в объеме отклонений от параметров, зафиксированных в регулируемых договорах. Торговля электрической энергией по свободным (нерегулируемым) ценам, определяемым путем конкурентного отбора ценовых заявок покупателей и поставщиков, осуществляется за сутки до начала поставки. В результате проведения отбора заявок Некоммерческим партнерством (НП) «АТС» (такое право прописано на законодательном уровне за администратором торговой сети) определяет равновесную цену для каждой ценовой зоны оптового рынка на данный час суток торговли. Для этого используется следующий механизм – подаются ценопринимающие заявки. Причем подавать их имеют право как поставщики (продавцы), так и покупатели электрической энергии. Таким образом, право подачи ценовой заявки означает право покупать или продавать электрическую энергию. И этим правом обладают на данном сегменте рынка как генерирующие компании – *поставщики (продавцы)*, так и *покупатели* – энергосбытовая организация, крупный потребитель электроэнергии, гарантирующий поставщик. То есть, генерирующая компания может купить недостающий ей объем электроэнергии (в случае отклонения от объема, обозначенного в регулируемом договоре).

Напомним, что в соответствии со ст. 31 ФЗ «Об электроэнергетике» к поставщикам (продавцам) электроэнергии отнесены только генерирующие компании, а к покупателям (данной ст. 31 установлен их исчерпывающий перечень) – энергосбытовая организация, крупный потребитель электроэнергии, гарантирующий поставщик. Генерирующая компания в списке покупателей не обозначена.

На практике в соответствии с Правилами функционирования оптового рынка на рынке «на сутки вперед» заключаются такие договоры, в соответствии с которыми генерирующие компании являются покупателями. То есть на оптовом рынке электроэнергии происходит перепродажа электрической энергии среди генерирующих компаний, что вполне объяснимо с технологической точки зрения и связано с нехранимостью электроэнергии как особого товара. Если в силу каких-либо объективных условий, сложившихся на оптовом рынке электроэнергии (мощности), один генератор произвел

большее количество электрической энергии, чем было необходимо, а в то же самое время другая генерирующая компания не смогла произвести необходимого количества данного товара, тогда возникает возможность реализации излишка произведенной электрической энергии одним генератором и покупкой недостающего количества электрической энергии другим генератором. В таком случае мы наблюдаем фактическое нарушение норм ст. 31 ФЗ «Об электроэнергетике», а именно того положения, которое изначально разделяет субъектов оптового рынка на две группы (группу поставщиков и группу покупателей, предписывая первым право только продавать, а вторым – право только покупать), в результате чего законодательно на федеральном уровне генерирующие компании отнесены к группе поставщиков, но на рынке на сутки вперед могут выступать и выступают и в роли поставщиков, и в роли покупателей.

На *балансирующем рынке купли-продажи* электрической энергии производится торговля электрической энергией по свободным (нерегулируемым) ценам, определяемым путем конкурентного отбора заявок поставщиков и участников с регулируемым потреблением. Конкурентный отбор заявок осуществляется не позднее, чем за час до поставки электрической энергии в целях формирования сбалансированного режима производства и потребления электрической энергии. Таким образом, это рынок «он-лайн», на котором торгуются заявки на текущее производство или потребление на час вперед до фактического производства/потребления.

Пункт 87 Постановления Правительства РФ «О Правилах функционирования оптового рынка электроэнергии (мощности) в переходный период» определяет, что участник оптового рынка покупает электрическую энергию по результатам конкурентного отбора заявок для балансирования системы в размере отклонения, соответствующего снижению объема производства (увеличению объема потребления). Правила говорят обо всех участниках, не деля их на группы в соответствии со ст. 31 ФЗ «Об электроэнергетике».

В данном сегменте рынка «он-лайн» участник оптового рынка по результатам конкурентного отбора заявок продает электрическую энергию в размере отклонения, соответствующего увеличению объема производства (снижению объема потребления) для сбалансирования системы.

Из содержания Правил оптового рынка электроэнергии (мощности) применительно к балансирующему рынку купли-продажи электрической энергии не определено, кто должен продавать, а кто – покупать электрическую энергию, как это указано на федеральном уровне, в ст. 31 ФЗ «Об электроэнергетике».

На практике генерирующая компания, так же как и на рынке «на сутки вперед», в балансирующем рынке может купить недостающий объем электроэнергии или продать ее излишек, что противоречит нормам ст. 31 ФЗ «Об электроэнергетике».

Таким образом, из вышесказанного ясно, что несоответствие норм федерального закона и норм, установленных Правилами оптового рынка электрической энергии, приводит к неопределенности правового положения субъектов оптового рынка (генерирующих компаний) и, как следствие, к недостаточно строгой проработанности структуры рынка.

На практике это создает почву для различных споров как между самими субъектами оптового рынка, так и с налоговыми, судебными органами. Например, если положение сторон договора противоречит нормам федерального закона, то это легальное

основание для признания договора недействительным, так как лицо, заключившее такой договор, просто не имело права на его заключение в соответствии с тем правовым положением, которое ему определено федеральным законом.

В связи с этим, при условии предоставления генерирующим компаниям права не только продавать, но и покупать электрическую энергию (мощность) на рынке «на сутки вперед» и на балансирующем рынке, п.1. ст. 31 ФЗ «Об электроэнергетике» может быть изложена в следующей редакции:

«1. В состав субъектов оптового рынка входят участники обращения электрической энергии – генерирующие компании, энергосбытовые организации, крупные потребители электрической энергии, гарантирующие поставщики, получившие статус субъектов оптового рынка в порядке, установленном настоящим Федеральным законом, а также администратор торговой системы оптового рынка, организации, обеспечивающие функционирование технологической инфраструктуры оптового рынка, в том числе организация по управлению единой национальной (общероссийской) электрической сетью и системный оператор...».

Внесенные изменения позволят избежать возможных конфликтных ситуаций со стороны налоговых и судебных органов на рынке электроэнергии, устранят отмеченные пробелы в законодательстве, и, соответственно, будут способствовать дальнейшему развитию конкуренции в данной сфере.