

**АППАРАТ СОВЕТА ФЕДЕРАЦИИ  
ФЕДЕРАЛЬНОГО СОБРАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ПРАВОВОЕ УПРАВЛЕНИЕ**

ул. Б.Дмитровка, д. 26, Москва, 103426

Тел. (495) 692-69-74

25» ноября 2016 г.

№ 5.1-01/2986

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**  
**по Федеральному закону**  
**«О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса**  
**Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской**  
**Федерации», принятому Государственной Думой**  
**18 ноября 2016 года**

Законопроект № 11078-7 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» внесен Правительством Российской Федерации 20 октября 2016 года. При рассмотрении законопроекта во втором чтении его объем был увеличен с 44 до 97 страниц, а также расширен предмет правового регулирования и уточнено наименование.

Федеральным законом в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) вносится целый ряд изменений, направленных на уточнение действующих норм законодательства о налогах и сборах, на установление новых прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов, размеров налоговых ставок, а также положений, предусматривающих установление новых и продление действующих налоговых льгот. В частности, Федеральным законом вводится специальный налоговый учет физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, оказывающих без привлечения наемных работников услуги физическим лицам для личных, домашних и иных подобных нужд. Изменен порядок учета полученных по итогам предшествующего налогового периода убытков в целях налогообложения прибыли текущего налогового периода, в том числе, при формировании консолидированной налоговой базы. Согласно новым правилам сумма убытков не должна превышать 50 процентов налоговой базы отчетного периода, а для участников

консолидированной группы налогоплательщиков (далее - КГН) - 30 процентов совокупной налоговой базы участников КГН в текущем отчетном (налоговом) периоде. Оставшаяся сумма убытков переносится на будущие отчетные (налоговые) периоды. В перечень подакцизных товаров включены одноразовые электронные системы доставки никотина и никотиносодержащие жидкости, а также табак, потребляемый путем нагревания. Федеральным законом установлены ставки акцизов на период с 1 января 2017 года по 31 декабря 2019 года включительно. Расширена сфера применения такого вида обеспечения исполнения по уплате налога как договор поручительства, установлены требования к самому договору и к поручителю. На период 2017 - 2020 годов изменены ставки налога на прибыль организаций - ставка налога, зачисляемого в федеральный бюджет, увеличена с 2-х до 3-х процентов, а ставка налога, зачисляемого в региональные бюджеты, уменьшена до 17 процентов.

Федеральным законом с 90 млн. рублей до 112,5 млн. рублей повышена предельная величина размера выручки, позволяющая применять упрощенную систему налогообложения. Предельная величина выручки, по достижении которой налогоплательщик утрачивает право на применение этого специального налогового режима, установлена в размере 150 млн. рублей.

Федеральный закон не в полной мере соответствует основам налогообложения и сборов в Российской Федерации и в значительной степени направлен на устранение технических погрешностей в тексте Налогового кодекса, увеличение поступлений налоговых доходов в бюджетную систему Российской Федерации и отмену избыточных ограничений при исполнении налогового обязательства. По Федеральному закону имеются следующие замечания правового характера.

Так, абзацем вторым подпункта «а» пункта 2 статьи 1 Федерального закона установлено правило, согласно которому организация не может быть участником КГН, если на дату регистрации договора о создании КГН либо на дату присоединения такой организации к существующей КГН в отношении

организации возбуждено дело о банкротстве. Между тем, согласно пункту 3 статьи 25<sup>2</sup> Налогового кодекса требованиям, установленным данной статьей, должна соответствовать организация, являющаяся стороной договора о создании КГН. Исходя из этого, подпунктом 3 пункта 6 статьи 25<sup>3</sup> Налогового кодекса установлено, что для регистрации договора о создании КГН необходимо представить в налоговый орган документы, подтверждающие соответствие участников договора установленным статьей 25<sup>2</sup> Налогового кодекса требованиям. Регистрация договора осуществляется после проверки этих сведений в течение месяца. Таким образом, участник договора о создании КГН должен отвечать установленным требованиям на дату подписания этого договора. Факт возбуждения дела о банкротстве после заключения договора, но до его регистрации является основанием для отказа в регистрации договора.

Согласно подпункту «б» пункта 12 статьи 1 Федерального закона при неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Однако порядок взыскания возникшей при этом недоимки, пени и штрафа, установленный абзацами третьим и четвертым этого подпункта, предусматривает, что в случае неуплаты или неполной уплаты налога требование об уплате налога направляется только поручителю и именно к поручителю применяются меры по взысканию налога. Такое регулирование не согласуется с правовой природой солидарного обязательства, в котором на стороне должника выступают сразу несколько лиц, совместно отвечающих перед кредитором. Кредитор при этом вправе предъявить требование в любой последовательности, к любому из них или сразу ко всем. В соответствии с пунктом 1 статьи 11 Налогового кодекса законодательство о налогах и сборах может определять в целях налогообложения или содержать термины и институты иных отраслей законодательства Российской Федерации. Однако использование этих терминов и частичное изменение их содержания не должно искажать правовую природу соответствующих терминов и институтов. В противном случае в системе

законодательства Российской Федерации возникают противоречия, препятствующие правильному толкованию и применению норм права.

Подпунктом «б» пункта 13 статьи 1 Федерального закона установлено, что повышенную процентную ставку пени с 31-го календарного дня просрочки уплаты налога применяют только в отношении организаций. К индивидуальным предпринимателям данное правило применяться не может.

Согласно пунктам 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения, при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога, не допускаются налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав. Установленный Федеральным законом порядок исчисления пени учитывает фактическую способность к уплате налога физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, но при этом нарушает принцип равенства налогообложения в отношении индивидуальных предпринимателей и организаций, исходя из того, что все индивидуальные предприниматели являются субъектами малого предпринимательства, применяющими льготные налоговые режимы. Между тем, малыми предприятиями признаются индивидуальные предприниматели и организации, имеющие не более 800 млн. рублей годового дохода и среднесписочную численность наемных работников до ста человек, то есть критерии малых предприятий для организаций и индивидуальных предпринимателей одинаковы. При этом индивидуальный предприниматель может иметь любой уровень дохода, так как его статус определяет только объем его имущественной ответственности перед кредиторами. Таким образом, порядок применения повышенной процентной ставки пени, установленный подпунктом «б» пункта 13 статьи 1 Федерального закона, является экономически необоснованным и не соответствует основам налогообложения и сборов в Российской Федерации.

Подпунктом «в» пункта 14 и подпунктом «б» пункта 15 статьи 1 Федерального закона установлено, что правила соответственно статьи 78 и статьи 79 Налогового кодекса применяются в отношении зачета и возврата сумм процентов, уплаченных налогоплательщику при нарушении сроков возврата сумм НДС, возмещаемых в заявительном порядке (пункт 17 статьи 176<sup>1</sup> Налогового кодекса). Однако статьи 78 и 79 Налогового кодекса регулируют вопросы зачета и возврата сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных сумм налогов и сборов налогоплательщику, а в пункте 17 статьи 176<sup>1</sup> Налогового кодекса речь идет о возврате в федеральный бюджет необоснованно полученных налогоплательщиком сумм процентов. Между тем, статьи 78 и 79 Налогового кодекса не содержат процедуры возврата в бюджетную систему Российской Федерации излишне полученных налогоплательщиком из бюджета денежных средств. Процедура возврата сумм излишне уплаченных сумм налога по своему содержанию отличается от процедуры возврата налогоплательщиком излишне полученных из бюджета денежных средств, поэтому неясно, какие нормы указанных статей Налогового кодекса могут при этом применяться.

Положение подпункта «б» пункта 16 статьи 1 Федерального закона о постановке на налоговый учет физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, но оказывающего услуги личного характера физическим лицам без привлечения наемных работников, фактически регулирует вопросы гражданского права, поскольку речь идет об оказании платных услуг, признаваемом предпринимательской деятельностью. В частности, статьей 346<sup>43</sup> Налогового кодекса репетиторство, которое, как следует из положения абзаца седьмого подпункта «в» пункта 15 статьи 2 Федерального закона, подпадает под действие рассматриваемой нормы Федерального закона, отнесено к одному из видов предпринимательской деятельности, позволяющих применять патентную систему налогообложения. Согласно пункту 1 статьи 23 Гражданского кодекса Российской Федерации гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной

регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Таким образом, Федеральный закон предусматривает постановку на налоговый учет лиц, которые по смыслу приведенной нормы осуществляют незаконное предпринимательство. Поскольку Налоговый кодекс имеет законодательно определенный предмет правового регулирования, и в силу принципа нейтральности налогообложения не может регулировать правоотношения за пределами этого предмета правового регулирования, организация налогового учета таких лиц требует внесения изменения в акты гражданского законодательства, регулирующие вопросы организационно-правовых основ предпринимательства. В настоящее время отсутствуют ясные критерии, по которым можно разграничить предпринимательскую деятельность и деятельность, аналогичную трудовой деятельности, но осуществляемую на основании гражданско-правовых договоров.

Кроме этого, обращаем внимание на следующее. Согласно подпункту «в» пункта 15 статьи 2 Федерального закона доходы в виде выплат (вознаграждений), полученные физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, от физических лиц за оказание им услуги по репетиторству для личных, домашних и (или) иных подобных нужд, освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц. Корреспондирующим с этим положением абзацем вторым пункта 63 статьи 2 Федерального закона указанные выплаты также освобождены от обложения страховыми взносами на обязательное социальное страхование. Вместе с тем, согласно статье 32 Федерального закона от 29 декабря 2012 года № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» платные образовательные услуги имеют право оказывать только образовательные организации и индивидуальные предприниматели непосредственно или с привлечением последними педагогических работников. Кроме того, в Федеральном законе «Об образовании в Российской Федерации» понятие «репетиторство» не используется и не определяется, что может затруднить применение положений статьи 217 Налогового кодекса в редакции принятого Федерального закона.

Пунктом 6 статьи 2 Федерального закона в перечень подакцизных товаров включен табак (табачные изделия), предназначенные для потребления путем нагревания. В соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 181 Налогового кодекса подакцизными товарами признаются все виды табачной продукции, в том числе, кальянный табак. Этот вид табака предназначен для потребления путем его нагревания, а не сгорания, как при потреблении курительных табачных изделий. В связи с этим неясно, что следует понимать под кальянным табаком и табачными изделиями, потребляемыми путем нагревания табака. Кроме этого, содержащееся в этом пункте понятие «электронные системы доставки никотина» определено как одноразовое электронное устройство, продуцирующее, помимо пара и аэрозоли, дым путем нагревания жидкости. Между тем, дым является продуктом горения и при нагревании жидкости не образуется. Неясно также, почему в список подакцизных товаров не включены многоразовые электронные устройства доставки никотина. Таким образом, абзацы второй и четвертый пункта 6 статьи 2 Федерального закона не соответствуют требованию формальной определенности норм законодательства о налогах и сборах, закрепленному в пункте 6 статьи 3 Налогового кодекса, согласно которому нормы актов законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый налогоплательщик точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Пунктом 10 статьи 2 Федерального закона вводится поправочный коэффициент, позволяющий облагать в период с 1 сентября по 31 декабря каждого календарного года по более высокой ставке акцизов дополнительные объемы произведенных на территории Российской Федерации сигарет, папирос, сигарилл, биди и кретек. Данное правило направлено на противодействие практике избегания налогов за счет резкого увеличения реализации подакцизных товаров в указанном периоде. Однако установленный порядок исчисления среднемесячного объема реализации указанных товаров (общий объем реализации за год, деленный на 12) и сравнение его с базовым показателем

предшествующего календарного года, не позволяет разграничить случаи избегания налогов и случаи увеличения производства и реализации подакцизной табачной продукции, не связанные с избеганием налогов. Такое регулирование не соответствует пункту 4 статьи 3 Налогового кодекса, согласно которому не допускаются налоги и сборы, создающие препятствия для незапрещенной законом экономической деятельности граждан и организаций.

Статьи 4 и 10 Федерального закона предусматривают внесение изменений в федеральные законы, по предмету правового регулирования не относящиеся к актам законодательства о налогах и сборах. Это не соответствует пункту 1 статьи 1 Налогового кодекса, согласно которому законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Включение в тексты федеральных законов о налогах, к которым относится принятый Федеральный закон, положений, не являющихся нормами законодательства о налогах и сборах, влечет нарушение положений общей части Налогового кодекса. В частности, статья 10 Федерального закона предусматривает внесение изменений в статью 19 Федерального закона от 3 июля 2016 года № 360-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», регулиующую вопросы определения кадастровой стоимости недвижимого имущества. В соответствии с частью 1 статьи 13 Федерального закона эти изменения вступают в силу со дня официального опубликования Федерального закона. Между тем, эти изменения направлены на снижение уровня правового регулирования вопросов, затрагивающих правила исчисления налоговой базы имущественных налогов. По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, содержащейся в Постановлении Суда от 2 июля 2013 года № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Омкшина», если правовое регулирование носит комплексный характер и обеспечивается актами как налогового, так и иного



отраслевого законодательства, которое используется для целей налогообложения, такое правовое регулирование должно осуществляться с соблюдением вытекающих из Конституции Российской Федерации и получающих конкретизацию в действующем налоговом законодательстве гарантий прав налогоплательщиков, включая те, которые определяют особый порядок вступления в силу актов о налогах и сборах. По правилам статьи 5 Налогового кодекса нормы, ухудшающие положение налогоплательщика, не могут вступать в силу с даты их официального опубликования.

Часть 3 статьи 13 Федерального закона не соответствует абзацу четвертому пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса, согласно которому положения актов законодательства о налогах и сборах могут вступать в силу с указанной в них даты, но не ранее даты их официального опубликования.

Порядок вступления в силу отдельных положений Федерального закона, установленный частями 6 и 7 статьи 13 Федерального закона, не согласуется с нормами пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса. В частности, положение пункта 4 статьи 2 Федерального закона не может вступить в силу с конкретной даты, так как предусматривает дополнительное условие восстановления принятых к вычету сумм НДС. Такие нормы должны вступать в силу в порядке, предусмотренном абзацем первым пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса, то есть с 1 июля 2017 года, как указано в части 6 статьи 13 Федерального закона, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по НДС.

Положение части 9 статьи 13 Федерального закона о применении новой редакции пункта 4 статьи 75 Налогового кодекса с 1 октября 2017 года избыточно, так как частью 7 статьи 13 Федерального закона установлено, что подпункт «б» пункта 13 статьи 1 Федерального закона, которым вводится новая редакция этого пункта, вступает в силу с 1 октября 2017 года.

По Федеральному закону имеются юридико-технические замечания.

Подпункт «а» пункта 53 статьи 2 Федерального закона предусматривает пересчет абзацев пункта 2 статьи 346<sup>45</sup> Налогового кодекса, что недопустимо согласно правилам законодательной техники.

В связи с признанием утратившим силу подпункта 33 пункта 1 статьи 333<sup>33</sup> части второй Налогового кодекса необходимо также признать утратившими силу и абзацы сорок восьмой – пятидесятый пункта 10 статьи 1 Федерального закона от 21 июля 2014 года № 221-ФЗ «О внесении изменений в главу 25<sup>3</sup> части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2014, № 30, ст. 4222).

Правовые последствия принятия Федерального закона состоят в том, что улучшится положение налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения за счет корректировки предельных величин размера выручки, ограничивающих право применения этого налогового режима, с учетом уровня инфляции. Можно также прогнозировать рост бюджетных поступлений за счет применения договора поручительства в качестве обеспечительной меры исполнения налогового обязательства, возможности уплаты суммы налога третьими лицами, а также применения повышенной процентной ставки пени в случае длительной, более месяца, просрочки платежа. Однако в равной степени увеличение размера пени может повлечь рост безнадежной к взысканию задолженности по уплате налогов и уклонение от уплаты налогов. Предусмотренная Федеральным законом налоговая льгота в отношении пассажирских перевозок железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении в виде ставки НДС в размере 0 процентов позволит создать дополнительный источник финансирования этих перевозок. Освобождение от обложения налогом на доходы физических лиц доходов от оказания физическим лицам услуг для их личных, домашних или иных подобных нужд, имеет социальную направленность и будет стимулировать самозанятость безработных граждан. Однако освобождение доходов этих лиц от обложения налогом на доходы физических лиц не только повлечет сокращение поступлений от этого

налога в бюджеты субъектов Российской Федерации, но и сокращение доходов местных бюджетов в части поступлений от налога, уплачиваемого при применении патентной системы налогообложения. Кроме этого, освобождение самозанятых лиц от уплаты страховых взносов означает, что финансовое обеспечение социального обеспечения этих лиц в полном объеме возлагается на государственные внебюджетные фонды. Нарушение принципа равенства при применении повышенной процентной ставки пени может повлечь обращение в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой на нарушение конституционных прав граждан, избравших для осуществления предпринимательской деятельности организационно-правовую форму юридического лица. Изменение порядка учета убытков при исчислении налога на прибыль организаций, в том числе, при формировании консолидированной налоговой базы ответственным участником КГН, позволит увеличить поступления от данного налога в бюджетную систему Российской Федерации.

Согласно методике проведения антикоррупционной экспертизы нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 26 февраля 2010 года № 96, коррупциогенные факторы не выявлены.

Федеральный закон регулирует отношения, отнесенные пунктами «ж» и «з» статьи 71 Конституции Российской Федерации к вопросам ведения Российской Федерации (финансовое регулирование, федеральные налоги), а также отнесенные пунктом «и» части 1 статьи 72 Конституции Российской Федерации к вопросам совместного ведения Российской Федерации и субъектов Российской Федерации (установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации).

В соответствии со статьей 106 Конституции Российской Федерации Федеральный закон подлежит обязательному рассмотрению в Совете Федерации, поскольку касается вопросов финансового регулирования и

федеральных налогов. Рассмотрение данного Федерального закона должно быть начато не позднее 5 декабря 2016 года.

Настоящее заключение направляется Председателю Совета Федерации В.И. Матвиенко, первому заместителю Председателя Совета Федерации Н.В. Фёдорову, заместителю Председателя Совета Федерации Е.В. Бушмину, председателю Комитета Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам С.Н. Рябухину, председателю Комитета Совета Федерации по экономической политике Ю.В. Неёлову, председателю Комитета Совета Федерации по аграрно-продовольственной политике и природопользованию М.П. Щетинину полномочному представителю Президента Российской Федерации в Совете Федерации А.А. Муравьёву и полномочному представителю Правительства Российской Федерации в Совете Федерации А.В. Яцкину.

Заместитель Руководителя  
Аппарата Совета Федерации –  
начальник Правового управления



Е.Ю. Егорова

Исполнители:

Отдел финансового законодательства: Н.Л. Котикова (тел. 697-55-45), О.А. Краснопёрова (тел. 695-78-97);  
Е.Г. Комиссарова (тел. 697-91-71);

Отдел гражданского права: А.В. Фадеева (тел. 697-96-04);

Отдел социального законодательства и законодательства о государственной службе:

Н.В. Яковлева (тел. 695-48-97), М.В. Манохина (тел. 697-18-74), С.Ю. Лялюев (тел. 697-52-56);

Отдел систематизации законодательства: И.Ю. Литвинцева (тел. 697-89-28), Л.В. Хорошева (тел. 697-58-74),  
В.А. Дементьев (тел. 695-51-93), Л.И. Киричкова (тел. 697-55-74).

7-39424