

Раздаточный материал к семинару 28.01.2014 г.**Новое в налоговом законодательстве в 2014 году :
налог на прибыль, налог на имущество организаций****Введены новые основания для истребования у налогоплательщика пояснений, а также документов при проведении камеральной проверки**

1 января 2014 г. в Налоговом кодексе РФ появились новые основания для истребования у налогоплательщика пояснений при проведении камеральной проверки. Соответствующие изменения были внесены в ст. 88 НК РФ.

Теперь согласно абз. 2 п. 3 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной проверки уточненной декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога к уплате, налоговый орган вправе потребовать у налогоплательщика представить пояснения, которые обосновывают изменения показателей декларации (расчета). Данные пояснения необходимо представить в течение пяти рабочих дней.

В соответствии с абз. 3 п. 3 ст. 88 НК РФ аналогичное право предоставлено налоговому органу в случае камеральной проверки декларации (расчета) с заявленной суммой убытка. В пояснениях следует обосновать его размер.

Вместе с пояснениями налогоплательщик вправе также дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового или бухгалтерского учета, иные документы, которые подтверждают достоверность данных, внесенных в декларацию (расчет). Соответствующие уточнения внесены в п. 4 ст. 88 НК РФ.

Если же уточненная декларация (расчет) с уменьшенной суммой налога к уплате будет представлена по истечении двух лет со дня, установленного для подачи соответствующей декларации (расчета), налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика:

- первичные и иные документы, подтверждающие изменение показателей декларации (расчета);
- аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменения.

Это касается и представленной по истечении указанного срока уточненной декларации, в которой увеличена сумма полученного убытка.

Соответствующие правила установлены п. 8.3 ст. 88 НК РФ.

Обращаем внимание, что правила ст. 88 НК РФ с 1 января 2014 г. распространяются и на иных лиц, которые обязаны представлять налоговые декларации (расчеты) (п. 10 ст. 88 НК РФ). Напомним, что таковыми являются, в частности, организации и предприниматели, применяющие УСН, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой налога (п. 5 ст. 173, п. 5 ст. 174 НК РФ).

Сумма налога исчисляется в полных рублях

С 1 января 2014 г. ст. 52 НК РФ дополнена п. 6, согласно которому суммы налогов необходимо исчислять в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а 50 копеек и более округляется до полного рубля. Напомним, что данная статья регулирует порядок исчисления налога.

В ранее действовавшей редакции Налогового кодекса РФ было предусмотрено несколько случаев округления стоимостных показателей: сумма НДС, стоимостные показатели в декларации по ЕНВД, а также ставка НДС при добыче определенными категориями налогоплательщиков газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья (п. 4 ст. 225, п. 11 ст. 346.29 и подп. 11 п. 2 ст. 342 НК РФ). Для других налогов, за исключением водного, положение о порядке округления установлено в соответствующих приказах Минфина России и ФНС России об утверждении порядка заполнения декларации по конкретному налогу (см., например, п. 2.1 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (утв. Приказом ФНС России от

22.03.2012 N ММВ-7-3/174@), п. 17 Порядка заполнения налоговой декларации по НДС (утв. Приказом Минфина России от 15.10.2009 N 104н)).

Подобная ситуация приводила к тому, что фактически нормативные правовые акты, содержащие требование об округлении показателей, противоречили Налоговому кодексу РФ. В качестве примера можно привести спор, возникший в связи с заполнением декларации по УСН. Так, в соответствии с п. 2.11 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, утвержденного Приказом Минфина России от 22.06.2009 N 58н, значения стоимостных показателей отражаются в полных рублях. ВАС РФ признал указанный п. 2.11 не соответствующим Налоговому кодексу РФ (Решение от 20.08.2012 N 8116/12). При этом он исходил из того, что Налоговый кодекс РФ не содержит положений, позволяющих округлять стоимостные показатели. В результате введения п. 6 в ст. 52 НК РФ данный спорный момент налогового законодательства устранен в части, касающейся округления суммы налога.

Налог на прибыль организаций (гл. 25 НК РФ)

Федеральные законы от 22.07.2008 N 158-ФЗ, от 29.06.2012 N 97-ФЗ, от 29.11.2012 N 206-ФЗ, от 23.07.2013 N 213-ФЗ, от 23.07.2013 N 215-ФЗ, от 23.07.2013 N 248-ФЗ, от 30.09.2013 N 267-ФЗ, от 30.09.2013 N 268-ФЗ, от 02.11.2013 N 301-ФЗ, от 02.11.2013 N 306-ФЗ

В 2014 г. предельная величина для признания в расходах процентов по долговым обязательствам осталась прежней

Проценты по долговым обязательствам для целей налога на прибыль нормируются. Согласно п. 1.1 ст. 269 НК РФ при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, учитываемых в расходах, с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2013 г. включительно принимается равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не выше ставки рефинансирования ЦБ РФ, умноженной на 1,8 - при оформлении долгового обязательства в рублях или на 0,8 - по долговым обязательствам в иностранной валюте. Действие указанных лимитов Федеральным законом от 02.11.2013 N 306-ФЗ (далее - Закон N 306-ФЗ) продлено на весь 2014 г. (п. 1.1 ст. 269 НК)

С 2014 г. можно перейти с нелинейного метода начисления амортизации на линейный

С 1 января 2009 г. действует норма, согласно которой в отношении всего амортизируемого имущества налогоплательщик вправе применять только один из методов амортизации - либо линейный, либо нелинейный (абз. 2 п. 3 ст. 259 НК РФ). Исключения составляют здания, сооружения, передаточные устройства и нематериальные активы, входящие в восьмую - десятую амортизационные группы, амортизация по которым начисляется только с использованием линейного метода (абз. 1 п. 3 ст. 259 НК РФ).

Выбранный метод отражается в учетной политике, и изменить его можно лишь с начала очередного налогового периода, причем переходить с нелинейного метода на линейный можно не чаще чем один раз в пять лет (п. 1 ст. 259 НК РФ). В соответствии со ст. 6 Федерального закона от 22.07.2008 N 158-ФЗ до 1 января 2009 г. налогоплательщики были обязаны определить в учетной политике метод амортизации, применяемый с указанной даты.

Таким образом, если тогда был выбран нелинейный метод, то перейти на линейный можно не ранее 1 января 2014 г. Данные разъяснения содержатся в Письмах ФНС России от 23.12.2011 N ЕД-4-3/22006@ (п. 1) и Минфина России от 24.04.2012 N 03-03-10/41 (п. 1), от 13.03.2012 N 03-03-06/1/127, от 21.02.2011 N 03-03-06/2/36.

Следует отметить, что для перехода с линейного метода начисления амортизации на нелинейный подобных ограничений установлено не было. Такой переход налогоплательщик вправе осуществить с начала любого налогового периода.

В целях налогообложения прибыли дополнен перечень нематериальных активов

Нематериальными активами в целях исчисления налога на прибыль признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев). В п. 3 ст. 257 НК РФ приведен открытый перечень некоторых нематериальных активов. **С 1 января 2014 г. в него включено исключительное право на аудиовизуальные произведения. Теперь в отношении указанного нематериального актива действует норма: налогоплательщик вправе самостоятельно определить срок полезного использования, который не может быть менее двух лет (абз. 2 п. 2 ст. 258 НК РФ).**

Следует отметить, что Минфин России в Письме от 25.11.2013 N 03-03-06/1/50585 по вопросу определения срока полезного использования аудиовизуального произведения сообщил, что к нематериальным активам, введенным в эксплуатацию в 2013 г., применяется порядок определения срока их полезного использования, действовавший до 1 января 2014 г. (абз. 1 п. 2 ст. 258 НК РФ).

Повышающий коэффициент к основной норме амортизации по объектам, используемым в условиях агрессивной среды (или) повышенной сменности, не применяется к объектам, принятым на учет с 1 января 2014 г.

В отношении отдельных основных средств налогоплательщики вправе начислять амортизацию с использованием повышающего коэффициента. В частности, согласно подп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ специальный коэффициент, но не выше 2, может применяться в отношении основных средств, которые используются для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности. Однако это правило действует, если такие объекты были приняты на учет до 1 января 2014 г. Соответственно, если принятие на учет произошло после указанной даты, то специальный коэффициент не применяется.

Установлен запрет на применение нескольких повышающих коэффициентов амортизации в отношении одного основного средства.

Согласно ст. 259.3 НК РФ при начислении амортизации в некоторых случаях налогоплательщики вправе применять специальные коэффициенты. В результате их использования происходит сокращение либо увеличение срока полезного использования соответствующих объектов основных средств (абз. 2 п. 13 ст. 258 НК РФ).

С 1 января 2014 г. законодательно закреплен запрет на одновременное применение к основной норме амортизации нескольких повышающих коэффициентов (п. 5 ст. 259.3 НК РФ). Напомним, что ранее аналогичной позиции придерживался Минфин России (Письмо от 14.09.2012 N 03-03-06/1/481). Финансовое ведомство также указывало, что при наличии оснований для применения нескольких повышающих коэффициентов налогоплательщику следует предусмотреть в учетной политике, какой из этих коэффициентов будет применяться.

Уточнен порядок определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях

С 1 января 2014 г. в новой редакции изложена ст. 275 НК РФ, которой установлены особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях (ч. 2 ст. 8 Закона N 306-ФЗ).

В ранее действовавшей редакции ст. 275 НК РФ, в частности, содержалась формула, по которой определялась сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов. Данная формула содержала показатель "Д". Он равнялся общей сумме дивидендов, полученных налоговым агентом в текущем и предыдущем отчетном (налоговом) периоде к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков, при условии что суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных

налоговым агентом в виде дивидендов.

Вопрос о том, включаются ли в общую сумму дивидендов, выплаченных налоговому агенту, дивиденды, которые он получил ранее предыдущего налогового периода, являлся спорным. Так, Минфин России указывал, что при определении показателя "Д" необходимо учитывать дивиденды, полученные во всех предшествующих периодах, если ранее налогоплательщик не учитывал данные суммы при выплате дивидендов своим участникам (см. Письма от 23.07.2013 N 03-03-06/1/28891, от 05.06.2013 N 03-03-06/1/20809). ФНС России придерживалась позиции, согласно которой учитывается только период, непосредственно предшествующий текущему (см. Письмо от 10.06.2013 N ЕД-4-3/10475). Судебная практика также складывалась противоречиво. Подробнее об этом см. Практическое пособие по налогу на прибыль.

Законом N 306-ФЗ этот спорный вопрос урегулирован. Теперь соответствующий показатель рассчитывается исходя из общей суммы дивидендов, полученных российской организацией в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущих отчетных (налоговых) периодах. Остальные условия остались прежними. Отметим, что теперь показатель "Д" обозначается как "Д2", а "д" - как "Д1" (п. 5 ст. 275 НК РФ).

Также Законом N 306-ФЗ установлен детализированный перечень лиц, которые признаются налоговыми агентами при осуществлении выплат организациям доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией (п. 7 ст. 275 НК РФ).

Уточнен порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества, созданного с использованием бюджетных целевых средств

Согласно подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ (в ред., действовавшей до 1 января 2014 г.) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования, признается амортизируемым, но амортизации не подлежит. На практике иногда возникает необходимость определить первоначальную стоимость указанного имущества, например в случае его реконструкции за счет собственных средств. Это связано с тем, что затраты на реконструкцию (достройку, модернизацию, дооборудование) основных средств увеличивают их первоначальную стоимость в целях налогообложения прибыли (п. 2 ст. 257 НК РФ). **С 1 января 2014 г. уточнен порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества, созданного с использованием бюджетных средств целевого финансирования (п. 1 ст. 257 НК РФ).** Она исчисляется как разница расходов на приобретение, сооружение, доставку и доведение до состояния, в котором объект пригоден для использования (за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных Налоговым кодексом РФ), и затрат, произведенных за счет указанных бюджетных средств.

Уточнен порядок амортизации имущества, приобретенного(созданного) за счет бюджетных средств

С 1 января 2014 г. вступили в силу уточнения, внесенные в подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ: не подлежит амортизации имущество, приобретенное (созданное) за счет бюджетных средств целевого финансирования. Ранее в данной норме говорилось об имуществе, приобретенном (созданном) не "за счет", а "с использованием" указанных средств. Вывод о том, что подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2014 г.) применялся в отношении имущества, приобретенного (созданного) именно за счет целевых бюджетных средств, следует из Постановления ФАС Уральского округа от 08.04.2009 N А71-4088/2008А28. Суд рассмотрел ситуацию, когда налогоплательщик приобрел основные средства частично за счет собственных средств, а частично за счет целевых бюджетных средств, при этом амортизационные отчисления начислял со всей стоимости имущества. Суд признал неправомерным включение в расходы суммы начисленной амортизации, которая исчислена с части стоимости основных средств, оплаченной за счет бюджетных средств. Для устранения неопределенности в подобных ситуациях был дополнен п. 1 ст. 257 НК РФ. Согласно новому положению первоначальная стоимость имущества, созданного с использованием бюджетных средств целевого финансирования, определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно

пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов, уменьшенная на сумму расходов, осуществленных за счет целевых бюджетных средств. **Следовательно, с 1 января 2014 г. амортизации подлежит только та часть стоимости основного средства, которая оплачена налогоплательщиком из своих средств.**

Урегулирован вопрос учета доходов и расходов процентов в том случае, когда их выплата происходит не ежемесячно, а в иной предусмотренный договором срок

Законом N 420-ФЗ изложен в новой редакции п. 6 ст. 271 НК РФ и п. 8 ст. 272 НК РФ. Изменения вступили в силу 1 января 2014 г. (ч. 1 ст. 6 Закона N 420-ФЗ). Данные пункты регулируют порядок признания процентов по договорам займа и иным аналогичным договорам в доходах и расходах.

Теперь непосредственно в Налоговом кодексе РФ предусмотрено, что по договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный или налоговый период, проценты включаются в доходы на конец каждого месяца соответствующего отчетного или налогового периода независимо от даты или сроков их выплаты, предусмотренных договором (абз. 1 п. 6 ст. 271 НК РФ). Аналогичные положения, касающиеся расходов, содержатся в абз. 1 п. 8 ст. 272 НК РФ.

В случае прекращения действия договора в течение календарного месяца доход признается полученным (расход признается осуществленным) и включается в состав соответствующих доходов (расходов) на дату прекращения действия договора (абз. 3 п. 6 ст. 271, абз. 3 п. 8 ст. 272 НК РФ).

В отношении договоров, согласно которым исполнение обязательства зависит от стоимости или иного значения базового актива с начислением в период действия договора фиксированной процентной ставки, в абз. 2 п. 6 ст. 271 НК РФ указано следующее:

- доходы, начисленные исходя из фиксированной ставки, признаются на последнее число каждого месяца соответствующего отчетного или налогового периода;
- доходы, фактически полученные на основании сложившейся стоимости или иного значения базового актива, признаются на дату исполнения обязательства по этому договору.

Аналогичное правило предусмотрено и для расходов (абз. 2 п. 8 ст. 272 НК РФ).

В новой редакции также изложен п. 4 ст. 328 НК РФ, устанавливающей порядок ведения налогового учета доходов (расходов) в виде процентов.

Напомним, что Минфин России и до внесения упомянутых изменений отмечал, что проценты по всем видам заимствования признаются в составе внереализационных доходов (расходов) равномерно в течение всего срока действия договора займа вне зависимости от наступления срока фактической уплаты процентов на конец каждого месяца пользования предоставленными (полученными) денежными средствами. См., например, Письма от 24.07.2013 N 03-03-06/1/29175, от 23.07.2013 N 03-03-06/2/28977, от 12.07.2013 N 03-03-06/1/27251.

С позицией ФНС России по этому вопросу, аналогичной подходу финансового ведомства, и противоречивой судебной практикой можно ознакомиться в Энциклопедии спорных ситуаций по налогу на прибыль.

В Налоговом кодексе РФ закреплено, что убыток можно переносить на конец отчетного периода

Законом N 420-ФЗ уточнены положения п. 1 ст. 283 НК РФ, регулирующие порядок переноса убытков на будущее. Изменения вступили в силу 1 января 2014 г. (ч. 1 ст. 6 Закона N 420-ФЗ). До указанной даты в данном пункте было предусмотрено, что налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму убытка или ее часть. В связи с этой формулировкой у налогоплательщиков возникал вопрос о том, можно ли перенести убыток на конец отчетного, а не налогового периода. Минфин России разрешал поступать таким образом (см., например, Письма от 16.01.2013 N 03-03-06/2/3, от 19.04.2010 N 03-03-06/1/276). С дополнительными материалами по данному вопросу, в том числе с позицией ФНС России, аналогичной позиции финансового ведомства, можно ознакомиться в Энциклопедии спорных ситуаций по налогу на прибыль.

С 1 января 2014 г. возможность перенесения убытка на конец отчетного периода закреплена в п. 1 ст. 283 НК РФ.

Следует обратить внимание и на другую поправку, внесенную в п. 1 ст. 283 НК РФ и также вступившую в силу 1 января 2014 г. (ч. 1 ст. 6 Закона N 420-ФЗ). Речь идет об абз. 2 п. 1 ст. 283 НК РФ, в котором ранее было предусмотрено, что положения п. 1 ст. 283 НК РФ не распространяются на убытки, полученные налогоплательщиком в период налогообложения его доходов по ставке 0 процентов. Напомним, что этот абзац вступил в силу 1 января 2011 г. и в связи с его неудачной формулировкой у налогоплательщиков возник ряд вопросов при применении положений названного пункта. См. Практическое пособие по налогу на прибыль.

С 1 января 2014 г. абз. 2 п. 1 ст. 283 НК РФ действует в новой редакции. Теперь в нем указано, что положения п. 1 ст. 283 НК РФ не распространяются на убытки, которые получены налогоплательщиком в период налогообложения его прибыли по ставке 0 процентов в случаях, установленных п. п. 1.1, 1.3, 5, 5.1 ст. 284 НК РФ. Также упомянутые положения не распространяются на убытки, полученные налогоплательщиком от реализации или иного выбытия указанных в ст. 284.2 НК РФ акций (долей участия в уставном капитале) российских организаций.

Доходы, полученные при уменьшении уставного капитала, в пределах вклада не учитываются в целях налога на прибыль

Законом в подп. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ внесены положения, согласно которым при определении налоговой базы в доходах не учитывается имущество, имущественные права, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при уменьшении уставного капитала в соответствии с законодательством РФ. Изменения вступили в силу 1 января 2014 г. (ч. 1 ст. 6 Закона N 420-ФЗ).

Напомним, что до указанной даты в подп. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ было предусмотрено, что эти доходы не учитываются при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками. Обратим внимание, что Минфин России в Письме от 29.07.2013 N 03-03-07/30021 разъяснял следующее. В ст. 251 НК РФ не содержится нормы, позволяющей освободить от налога на прибыль суммы, полученные акционером (участником) от уменьшения уставного капитала. Дополнительные материалы по данному вопросу см. в Энциклопедии спорных ситуаций по налогу на прибыль.

Скорректирован порядок определения цены приобретения имущественных прав в целях уменьшения дохода от их реализации

В соответствии с подп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ организация вправе уменьшить доход от реализации имущественных прав на цену их приобретения и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией.

С 1 января 2014 г. в указанном подпункте содержится специальное правило определения цены приобретения акций, долей в ситуации, когда до реализации имущественных прав произошло уменьшение уставного капитала хозяйственного общества (товарищества) путем уменьшения номинальной стоимости акций, долей в пределах первоначального вклада (взноса) в этот уставный капитал. В таком случае цена приобретения акций, долей уменьшается на стоимость имущества (имущественных прав), ранее полученного участником хозяйственного общества (товарищества) при уменьшении данного уставного капитала в соответствии с законодательством РФ в пределах первоначального вклада (взноса). При этом в новом абз. 2 подп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ предусмотрено, что данное правило не распространяется на случаи, когда хозяйственное общество (товарищество) обязано уменьшить свой уставный капитал согласно требованиям законодательства РФ. Повторимся, что соответствующее положение вступило в силу 1 января 2014 г. (ч. 1 ст. 6 Закона N 420-ФЗ).

Урегулирован вопрос о порядке налогообложения процентов, начисляемых на сумму требований конкурсного кредитора в соответствии с законодательством несостоятельности (банкротстве)

Закон дополняет подп. 2 п. 4 ст. 271 НК РФ новым абзацем 5, согласно которому проценты,

начисляемые на сумму требований конкурсного кредитора в соответствии с законодательством о банкротстве, учитываются в доходах на дату поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика. Изменения вступили в силу 1 января 2014 г. (ч. 1 ст. 6 Закона N 420-ФЗ).

Соответствующие расходы будут признаваться на дату перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика (абз. 4 подп. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Согласно ч. 4 ст. 6 Закона N 420-ФЗ действие указанных положений распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2011 г.

Отметим, что по нормам законодательства, действовавшим до внесения рассматриваемых поправок, такие проценты следовало учитывать в доходах с даты открытия конкурсного производства. Данной позиции придерживался Минфин России (см., например, Письма от 01.04.2013 N 03-03-06/2/10287, от 09.04.2012 N 03-03-06/1/190, от 01.04.2011 N 03-03-06/2/60).

С 2015 г. изменится порядок учета процентов по долговым обязательствам

В подп. 5 п. 1.2 ч. 1 раздела II Основных направлений налоговой политики РФ на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов указывалось, что в ближайшее время будет пересмотрен подход к отнесению процентов по долговым обязательствам на расходы в целях налога на прибыль. Это связано с тем, что действующий порядок контроля за предельными суммами процентов, признаваемыми расходами для целей налогообложения, является трудоемким и обременительным для налогоплательщиков.

В целях реализации данного направления налоговой политики внесены изменения в ст. 269 НК РФ. Они вступят в силу 1 января 2015 г. (ч. 2 ст. 6 Закона N 420-ФЗ).

Согласно общему правилу проценты по долговым обязательствам любого вида будут признаваться доходом (расходом) исходя из фактической ставки (абз. 2 п. 1 ст. 269 НК РФ). Если же долговое обязательство возникло в результате совершения контролируемых сделок, то доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 НК РФ о контролируемых сделках. Исключение из этого правила установлено п. 1.1 ст. 269 НК РФ.

Согласно упомянутому пункту по долговому обязательству, возникшему в результате контролируемой сделки, одной из сторон которой является банк, налогоплательщик вправе:

- признать доходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка превышает минимальное значение интервала предельных значений, установленного п. 1.2 ст. 269 НК РФ;

- признать расходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка менее максимального значения интервала предельных значений, установленного п. 1.2 ст. 269 НК РФ.

Если данные условия не соблюдаются, то доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 НК РФ о контролируемых сделках.

Пунктом 1.2 ст. 269 НК РФ будут установлены интервалы предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам в зависимости от того, в какой валюте они оформлены. Так, например, согласно подп. 1 п. 1.2 ст. 269 НК РФ на период с 1 января по 31 декабря 2015 г. по долговому обязательству, оформленному в рублях, установлен интервал от 75 до 180 процентов ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ)

Федеральные законы от 29.11.2012 N 202-ФЗ, от 30.09.2013 N 268-ФЗ, от 02.11.2013 N 307-ФЗ

Выделен ряд объектов недвижимости, в отношении которых база по налогу на имущество организаций может определяться как кадастровая стоимость

С 1 января 2014 г. в отношении отдельных объектов недвижимости указанный налог может исчисляться на основании их кадастровой стоимости по состоянию на 1-е число очередного налогового периода (п. 2 ст. 375 НК РФ). Отметим, что в соответствии с п. 4 ст. 376 НК РФ стоимость

таких объектов не учитывается при расчете среднегодовой стоимости имущества налогоплательщика.

Новому порядку исчисления налоговой базы посвящена ст. 378.2 НК РФ. Так, согласно п. 1 ст. 378.2 база по налогу на имущество организаций рассчитывается исходя из кадастровой стоимости в отношении следующих объектов недвижимости:

- административно-деловых центров и торговых центров (комплексов), а также помещений в них (подп. 1 п. 1 ст. 378.2 НК РФ). В п. п. 3 и 4 ст. 378.2 НК РФ приведены определения понятий "административно-деловой центр" и "торговый центр (комплекс)" соответственно. Критерием отнесения к такому имуществу является вид разрешенного использования земельного участка, на котором расположен центр, и (или) предназначение либо фактическое использование здания в установленных целях;

- нежилых помещений, которые в соответствии с кадастровыми паспортами или документами технического учета предназначены или фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита и бытового обслуживания (подп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ). Фактическим использованием нежилого помещения в этих целях признается использование не менее 20 процентов площади помещения для размещения указанных объектов (п. 5 ст. 378.2 НК РФ);

- объектов недвижимости иностранных организаций, которые не осуществляют деятельности в России через постоянное представительство, либо объектов, не относящихся к деятельности иностранной компании в РФ через постоянное представительство (подп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ). Напомним, что ранее такие налогоплательщики исчисляли базу на основании инвентаризационной стоимости указанного имущества (п. 2 ст. 375 и п. 5 ст. 376 НК РФ в редакции, действующей до 1 января 2014 г.).

В силу п. 9 ст. 378.2 НК РФ вид фактического использования зданий и помещений в них определяется уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ в порядке, установленном Минэкономразвития России по согласованию с Минфином России. До принятия соответствующего акта применяется порядок, закрепленный нормативным правовым актом субъекта РФ (ч. 2 ст. 4 Федерального закона от 02.11.2013 N 307-ФЗ).

Ежегодно не позднее 1-го числа очередного налогового периода, т.е. не позднее 1 января, перечень имущества, которое относится к первым двум категориям, утверждается уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ (п. 7 ст. 378.2 НК РФ). Этот же орган направляет такой перечень в электронной форме в инспекции по месту нахождения объектов недвижимости и размещает его на официальном сайте. Если в течение года выявлены иные объекты, не включенные в перечень, то они вносятся в список, устанавливаемый на следующий налоговый период (п. 10 ст. 378.2 НК РФ). Необходимо отметить, что состав сведений, которые должны быть включены в перечень, определяет ФНС России (п. 8 ст. 378.2 НК РФ). Однако до принятия налоговым ведомством данного акта соответствующие полномочия предоставлены высшему исполнительному органу госвласти субъекта РФ по согласованию с ФНС России (ч. 1 ст. 4 Федерального закона от 02.11.2013 N 307-ФЗ).

Введение нового порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости для отдельных объектов недвижимости

Согласно абз. 4 п. 3 ст. 12 НК РФ в редакции, действующей с 3 ноября 2013 г., законодательные (представительные) органы субъекта РФ наделены полномочием устанавливать особенности определения налоговой базы по региональным налогам, а значит, и по налогу на имущество организаций. Порядок и пределы реализации данного полномочия предусматриваются Налоговым кодексом РФ. Новые нормы гл. 30 "Налог на имущество организаций" НК РФ на основании ч. 2 ст. 5 Федерального закона от 02.11.2013 N 307-ФЗ действуют только с 1 января 2014 г. Именно эти нормы содержат порядок реализации органами субъектов РФ своих полномочий и пределы их осуществления. Речь идет, в частности, о возможности утверждения перечня объектов, налоговая база в отношении которых определяется как их кадастровая стоимость.

Особенности порядка исчисления налога на имущество организаций в отношении объектов, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость

Налоговая база, которая определяется как утвержденная кадастровая стоимость объекта недвижимости, исчисляется отдельно от базы, рассчитываемой как среднегодовая стоимость имущества (п. 1 ст. 376, п. 3 ст. 382 НК РФ). В соответствии с п. 4 ст. 376 НК РФ стоимость объектов, указанных в п. 1 ст. 378.2 НК РФ, не учитывается при расчете среднегодовой стоимости имущества налогоплательщика.

Если кадастровая стоимость установлена в целом для всего здания, в котором расположено нежилое помещение, являющееся объектом обложения налогом на имущество организаций, и при этом кадастровая стоимость данного помещения не определена, то последняя исчисляется как доля кадастровой стоимости здания, пропорциональная доле площади данного помещения в общей площади здания (п. 6 ст. 378.2 НК РФ).

Специальное положение закреплено для указанных в подп. 3 п. 1 ст. 378.2 НК РФ объектов недвижимости иностранных организаций: если в отношении такого имущества кадастровая стоимость не установлена, то налоговая база принимается равной нулю (п. 14 ст. 378.2 НК РФ).

В п. п. 12 и 13 ст. 378.2 НК РФ предусмотрены особенности исчисления авансовых платежей по налогу на имущество организаций в отношении объектов, база по которым рассчитывается как кадастровая стоимость. Так, по общему правилу авансовый платеж равен произведению одной четвертой кадастровой стоимости объекта по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, и соответствующей налоговой ставки (подп. 1 п. 12 ст. 378.2 НК РФ). Если же кадастровая стоимость имущества не определена или объект не включен в перечень, утвержденный уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ согласно п. 7 ст. 378.2 НК РФ, то авансовые платежи и налог исчисляются исходя из среднегодовой стоимости имущества, т.е. без применения специальных норм (подп. 2 п. 12 ст. 378.2 НК РФ).

Необходимо отметить, что в новом п. 1.1 ст. 380 НК РФ установлены ограничения значений налоговых ставок в отношении имущества, база по которому исчисляется как кадастровая стоимость. При этом предусмотрено постепенное повышение верхней границы такого ограничения с 1 процента (1,5 процента для г. Москвы) в 2014 г. до 2 процентов в 2016 и последующих годах.

Обращаем внимание, что в силу п. 13 ст. 378.2 и п. 6 ст. 383 НК РФ налог на имущество организаций и авансовые платежи в отношении объектов, база по которым определяется как кадастровая стоимость, перечисляются в бюджет по месту нахождения такого имущества.

Кроме того, с 1 января 2014 г. расширен перечень сведений, которые лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано сообщать каждому налогоплательщику - участнику договора простого (инвестиционного) товарищества на 1 января года, являющегося налоговым периодом. В соответствии с п. 2 ст. 377 НК РФ, изложенным в новой редакции, и п. 11 ст. 378.2 НК РФ помимо информации об остаточной стоимости имущества и доле каждого участника должны быть направлены сведения о кадастровой стоимости объектов, составляющих общее имущество товарищей.

Применяется новое предельное значение ставки налогов в отношении железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов и некоторого иного имущества

В 2014 г. в отношении железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов и линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, применяется новое предельное значение налоговой ставки. Оно составляет 0,7 процента (п. 3 ст. 380 НК РФ).

ЗАКОН ГОРОДА МОСКВЫ От 5 ноября 2003 года № 64

О НАЛОГЕ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Статья 1.1. Особенности определения налоговой базы в отношении отдельных объектов недвижимого имущества
(введена Законом г. Москвы от 20.11.2013 N 63)

Налоговая база как кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества определяется в отношении:

1) административно-деловых центров и торговых центров (комплексов) общей площадью свыше 5000 кв. метров и помещений в них (кроме помещений, находящихся в оперативном управлении органов государственной власти, автономных, бюджетных и казенных учреждений), если соответствующие здания (строения, сооружения), за исключением многоквартирных домов, расположены на земельных участках, один из видов разрешенного использования которых предусматривает размещение офисных зданий делового, административного и коммерческого назначения, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания;

Пункт 2 вступает в силу с 1 января 2015 года (Закон г. Москвы от 20.11.2013 N 63).

2) зданий (строений, сооружений), которые в соответствии с пунктами 3 и 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации предназначены для использования или фактически используются в целях размещения объектов делового, административного или коммерческого назначения, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания;

3) объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, а также объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Статья 2. Налоговые ставки

(в ред. Закона г. Москвы от 20.11.2013 N 63)

1. Налоговая ставка устанавливается в размере 2,2 процента, за исключением налоговой ставки, предусмотренной частью 2 настоящей статьи.

2. Налоговая ставка в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость, устанавливается в следующих размерах:

- 1) 0,9 процента - в 2014 году;
- 2) 1,2 процента - в 2015 году;
- 3) 1,5 процента - в 2016 году;
- 4) 1,8 процента - в 2017 году;
- 5) 2,0 процента - в 2018 году.

Статья 4.1. Налоговые льготы в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость

(введена Законом г. Москвы от 20.11.2013 N 63)

1. Налоговая база уменьшается на величину кадастровой стоимости 300 кв. метров площади объекта недвижимого имущества на одного налогоплательщика в отношении одного объекта по выбору налогоплательщика при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) налогоплательщик-организация является субъектом малого предпринимательства;
- 2) налогоплательщик-организация состоит на учете в налоговых органах не менее чем три календарных года, предшествующих налоговому периоду, в котором налоговая база подлежит уменьшению;
- 3) за предшествующий налоговый период средняя численность работников налогоплательщика, указанного в пунктах 1 и 2 настоящей части, составила не менее 10 человек и сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) на одного работника составила не менее 2 млн. рублей.

2. Налогоплательщики уплачивают налог в размере 25 процентов суммы налога, исчисленной в отношении расположенных в административно-деловых центрах и торговых центрах (комплексах) помещений, используемых:

- 1) налогоплательщиками для осуществления образовательной деятельности и (или) медицинской деятельности;

2) научными организациями, выполняющими научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы за счет средств бюджетов, средств Российского фонда фундаментальных исследований и Российского фонда технологического развития, при условии, что указанные средства составляют не менее 30 процентов всех доходов, полученных научной организацией в отчетном (налоговом) периоде.

3. Налоговые льготы, установленные статьей 4 настоящего Закона, распространяются на объекты недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость.

В формы деклараций внесены изменения, согласно которым вместо кода ОКАТО необходимо указывать код ОКТМО

Приказ ФНС России от 14.11.2013 N ММВ-7-3/501@ "О внесении изменений в приказы ФНС России"

С 1 января 2014 г. в бюджетном процессе используются коды Общероссийского классификатора территорий муниципальных образований (далее - ОКТМО), утвержденного Приказом Росстандарта от 14.06.2013 N 159-ст. Он заменил действовавший до указанной даты Общероссийский классификатор объектов административно-территориального деления (далее - ОКАТО), который был утвержден Постановлением Госстандарта России от 31.07.1995 N 413.

В связи с этим ФНС России внесла изменения, в частности, в формы следующих документов:

- декларации по налогу на прибыль;
- декларации по ЕНВД;
- справки о доходах физлица (форма 2-НДФЛ);
- декларации по земельному налогу;
- декларации по транспортному налогу;
- декларации по акцизам на подакцизные товары, за исключением табачных изделий;
- декларации по НДС;
- декларации по налогу на игорный бизнес;
- декларации по НДФЛ (форма 3-НДФЛ);

- декларации о предполагаемом доходе физлица (форма 4-НДФЛ). Напомним, что в соответствии с п. п. 7 и 10 ст. 227 НК РФ данную декларацию обязаны представлять индивидуальные предприниматели и занимающиеся частной практикой лица, которые получают в течение года доход от предпринимательской деятельности (занятий частной практикой).

В те поля документов, в которых ранее указывался код ОКАТО, теперь необходимо вносить код ОКТМО. При заполнении соответствующих ячеек необходимо иметь в виду следующее. Для внесения кода предусмотрено 11 знако-мест. Если код имеет восемь знаков, в свободных ячейках, оставшихся справа, ставятся прочерки. Например, для кода ОКТМО 12445698 приводится 11-значный показатель 12445698---. Отметим, что ранее в свободных ячейках проставлялись нули (см., например, абз. 7 п. 4.1 разд. IV Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного Приказом ФНС России от 22.03.2012 N ММВ-7-3/174@).

Комментируемый Приказ не предусматривает внесения изменений в формы деклараций по НДС, ЕСХН, водному налогу, налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН (названные формы утверждены приказами Минфина России). Однако в Письме ФНС России от 17.10.2013 N ЕД-4-3/18585 при их заполнении также рекомендуется до утверждения новых форм в поле "Код ОКАТО" указывать код ОКТМО.

Что касается декларации по налогу на имущество организации, в ее форму изменения внесены согласно Приказу ФНС России от 05.11.2013 N ММВ-7-11/478@.

ФНС России сообщила некоторые коды, необходимые для заполнения налоговых деклараций по НДС, по акцизам и по косвенным налогам при импорте товаров на территорию РФ с территории государств - членов Таможенного союза

Письмо ФНС России от 11.12.2013 N ГД-4-3/22317@ "О порядке заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость"

В Письме от 11.12.2013 N ГД-4-3/22317@ ФНС России рассмотрела вопрос о том, какой код необходимо указывать при заполнении декларации по НДС в отношении операций, предусмотренных подп. 12 п. 1 ст. 164 НК РФ. Согласно данной норме облагаются НДС по нулевой ставке работы (услуги) по перевозке (транспортировке) вывозимых за пределы РФ или ввозимых на ее территорию товаров морскими судами и судами смешанного плавания на основании договоров фрахтования судна на время (тайм-чартера). До внесения изменений в Приложение N 1 к Порядку заполнения налоговой декларации по НДС (утв. приказом Минфина России от 15.10.2009 N 104н) для отражения рассматриваемых операций в разд. 4, 5 и 6 налоговой декларации рекомендовано использовать код **1010405**.

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПРИКАЗ

от 5 ноября 2013 г. N ММВ-7-11/478@

О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В ПРИЛОЖЕНИЯ К ПРИКАЗУ ФНС РОССИИ ОТ 24 НОЯБРЯ 2011 Г. N ММВ-7-11/895 "ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФОРМ И ФОРМАТОВ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ В ЭЛЕКТРОННОМ ВИДЕ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ И НАЛОГОВОГО РАСЧЕТА ПО АВАНСОВОМУ ПЛАТЕЖУ ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ И ПОРЯДКОВ ИХ ЗАПОЛНЕНИЯ"

В соответствии со статьей 80 Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, N 31, ст. 3824; 1999, N 28, ст. 3487; 2001, N 53, ст. 5016; 2003, N 23, ст. 2174; 2004, N 27, ст. 2711; 2006, N 31, ст. 3436; 2007, N 1, ст. 28, ст. 31; 2010, N 31, ст. 4198; N 48, ст. 6247; 2011, N 47, ст. 6611; 2012, N 27, ст. 3588) в целях реализации положений главы 30 "Налог на имущество организаций" части второй Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, N 32, ст. 3340; 2003, N 46, ст. 4435; 2004, N 27, ст. 2711; 2005, N 52, ст. 5581; 2006, N 3, ст. 280, N 23, ст. 2382, N 31, ст. 3436; 2007, N 1, ст. 31, N 21, ст. 2463, N 22, ст. 2564, N 31, ст. 4013, N 49, ст. 6071; 2008, N 27, ст. 3126; 2009, N 44, ст. 5171; N 48, ст. 5733, 5734; 2010, N 32, ст. 4298; N 40, ст. 4969; N 48, ст. 6249; 2011, N 24, ст. 3357, N 45, ст. 6335, N 49, ст. 7014, 7043; 2012, N 49, ст. 6747) приказываю:

1. Внести изменения в приложения, утвержденные приказом Федеральной налоговой службы от 24.11.2011 N ММВ-7-11/895 "Об утверждении форм и форматов представления в электронном виде налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и порядков их заполнения" (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 12.12.2011, регистрационный номер 22542):

приложение N 1 "Форма налоговой декларации по налогу на имущество организаций" изложить в редакции согласно приложению N 1 к настоящему приказу;

в приложение N 2 "Формат представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций в электронном виде" согласно приложению N 2 к настоящему приказу;

в приложение N 3 "Порядок заполнения налоговой декларации по налогу на имущество организаций" согласно приложению N 3 к настоящему приказу;

приложение N 4 "Форма налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций" изложить в редакции согласно приложению N 4 к настоящему приказу;

в приложение N 5 "Формат представления налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций в электронном виде" согласно приложению N 5 к настоящему приказу;

в приложение N 6 "Порядок заполнения налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций" согласно приложению N 6 к настоящему приказу.

2. Настоящий приказ вступает в силу по истечении десяти дней после дня его официального опубликования и применяется начиная с представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций за налоговый период 2013 года.

**Руководитель
Федеральной налоговой службы**

Вопрос: О порядке расчета среднесписочной численности работников для расчета доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение организации, в целях исчисления налога на прибыль.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 20 ноября 2013 г. N 03-03-06/1/49980

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о порядке расчета среднесписочной численности работников для расчета доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение организации, в целях исчисления налога на прибыль организаций и сообщает следующее.

Согласно п. 1 ст. 288 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогоплательщики - российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям.

В соответствии с п. 2 ст. 288 Кодекса уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками - российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с п. 1 ст. 257 Кодекса, в целом по налогоплательщику.

Пунктом 2 ст. 288 Кодекса также установлено, что удельный вес среднесписочной численности работников и удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества определяются исходя из фактических показателей среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости основных средств указанных организаций и их обособленных подразделений за отчетный (налоговый) период.

Согласно п. 79 Приказа Росстата от 24.10.2011 N 435 среднесписочная численность работников рассчитывается на основании списочной численности, которая приводится на определенную дату, например на последнее число отчетного периода. При этом в списочную численность работников включаются наемные работники, работавшие по трудовому договору и выполнявшие постоянную, временную или сезонную работу один день и более, а также работавшие собственники организаций, получавшие заработную плату в данной организации.

Согласно указанному пункту в списочной численности работников за каждый календарный день учитываются как фактически работающие, так и отсутствующие на работе по каким-либо причинам. Исходя из этого в списочную численность целыми единицами включаются, в частности, работники, находившиеся в служебных командировках, если за ними сохраняется заработная плата в данной организации, включая работников, находившихся в краткосрочных служебных командировках за границей.

**Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
Н.А.КОМОВА**

20.11.2013

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 26 ноября 2013 г. N ГД-4-3/21097

Федеральная налоговая служба направляет для сведения и использования в работе письмо Министерства финансов Российской Федерации от 07.11.2013 N 03-01-13/01/47571 о формировании единой правоприменительной практики.

Государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.Ю.ГРИГОРЕНКО

Приложение

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 7 ноября 2013 г. N 03-01-13/01/47571

О ФОРМИРОВАНИИ ЕДИНОЙ ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКИ

Министерство финансов Российской Федерации в целях формирования единой правоприменительной практики и снижения числа налоговых споров, возникающих в связи с различной трактовкой отдельных положений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, сообщает следующее.

Согласно пункту 1 статьи 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации Минфин России дает письменные разъяснения налоговым органам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

На основании подпункта 5 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Вместе с тем письма Минфина России, в которых разъясняются вопросы применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, не содержат правовых норм, не конкретизируют нормативные предписания и не являются нормативными правовыми актами. Эти письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

В случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда Российской Федерации, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети "Интернет" либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов.

С.Д.ШАТАЛОВ

Вопрос: О применении электронных документов, подтверждающих налоговый статус налогоплательщика в иностранном государстве в целях применения международных договоров об избежании двойного налогообложения.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 31 октября 2013 г. N ОА-4-13/19590@

Федеральная налоговая служба рассмотрела обращение о подтверждении налогового статуса налогоплательщика в целях применения международных договоров об избежании двойного налогообложения и сообщает следующее.

Действующим законодательством Российской Федерации не установлены содержательные критерии и формальные требования, согласно которым сертификаты, подтверждающие налоговый статус налогоплательщика в иностранном государстве, используются российскими налоговыми агентами и налоговыми органами в целях исполнения международных договоров об избежании двойного налогообложения.

В то же время такие документы подлежат применению российскими налоговыми агентами и налоговыми органами в случае, если содержат:

наименование налогоплательщика;

период, за который подтверждается налоговый статус;

наименование международного договора, сторонами которого являются Российская Федерация/СССР и соответствующее иностранное государство, в целях исполнения положений которого выдается документ о подтверждении налогового статуса;

подпись уполномоченного должностного лица компетентного органа иностранного государства.

Регулирование процедуры и способа выдачи таких сертификатов (на бумажном носителе или в электронном виде) относится к исключительной компетенции соответствующего иностранного государства.

Учитывая изложенное, если законодательство иностранного государства предусматривает подтверждение резидентства налогоплательщика в электронном виде, то российские налоговые агенты могут рассматривать такие электронные документы в качестве подтверждения статуса налогоплательщика в качестве резидента этой страны.

Действительный государственный
советник Российской Федерации
2 класса
А.Л.ОВЕРЧУК

31.10.2013

Вопрос: ОАО производит и реализует продовольственные товары: майонез, фасованный в пленку, банку ПВХ, ведро; маргарин - в фольгу; масло подсолнечное - в бутылку полипропиленовую. В технологических инструкциях процесс упаковывания и маркировки отделен от технологии производства отдельным пунктом и регламентирован отдельными ГОСТами. Вся потребительская и тарная упаковка для фасовки майонезов, маргаринов, масел является безвозвратной.

В рецептурах, которые являются неотъемлемыми частями ГОСТов и на основании которых производится масложировая продукция, основными компонентами являются материалы, сырье. Упаковочный и тарный материал в рецептурах не прописан. В п. 6 ст. 3 Федерального закона от 24.06.2008 N 90-ФЗ "Технический регламент на масложировую продукцию" процессы производства состоят из шести этапов, таких как рафинация, дезодорация, модификация растительных масел и жиров, гидрогенизация, переэтерификация, фракционирование. Процесс упаковывания и маркировки зарегистрирован отдельным этапом.

В соответствии с учетной политикой ОАО все упаковочные материалы учитываются в косвенных расходах на основании пп. 2 п. 1 ст. 254 и ст. 318 НК РФ. Письмом Минфина России от 05.10.2010 N 03-03-06/4/95 определено, что материалы, используемые для безвозвратной упаковки каждой номенклатурной единицы продукции, учитываются в составе материальных расходов на основании пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ.

Методическими рекомендациями по учету затрат на производство и калькулированию

себестоимости масложировой продукции, утвержденными Приказом Минсельхоза России от 14.12.2004 N 537, рекомендована группировка затрат по калькуляционным статьям расходов, где вспомогательные и упаковочные материалы отделены от сырья и основных материалов за вычетом попутной продукции и возвратных отходов.

ОАО учитывает продукцию на складе в килограммах, по весу нетто, то есть без упаковки. При реализации готового продукта имеют место случаи продажи весового майонеза, маргарина и подсолнечного масла без наличия упаковки. Процесс изготовления продукта и его фасовки разделен на стадии: продукцию изготавливают аппаратчики по приготовлению майонеза, а фасуют машинисты расфасовочно-упаковочных машин. Соответственно, у работников разные специальности, разные должностные обязанности, разные рабочие инструкции и регламенты, разные разряды. Замещение аппаратчиком по приготовлению майонеза машиниста расфасовочно-упаковочной машины невозможно.

Правомерно ли ОАО учитывает расходы на упаковку продукции в косвенных расходах по налогу на прибыль?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 30 августа 2013 г. N 03-03-06/1/35755

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и по вопросу о порядке учета прямых и косвенных расходов сообщает следующее.

Подпунктом 2 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) установлено, что к материальным расходам относятся, в частности, затраты налогоплательщика на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку).

В соответствии с п. 1 ст. 318 Кодекса для целей гл. 25 Кодекса расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 Кодекса;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 Кодекса, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Учитывая изложенное, механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом. При этом налогоплательщик вправе в целях налогообложения отнести отдельные затраты, связанные с производством товаров (работ, услуг), к косвенным расходам, предусмотрев указанный порядок в учетной политике для целей налогообложения.

При этом из норм ст. ст. 252, 318, 319 Кодекса следует, что выбор налогоплательщика в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции, должен быть экономически обоснованным.

30.08.2013

Вопрос: В учетной политике организации предусмотрено, что налоговый учет ведется на основании специально разработанных для этого регистров. Вправе ли налоговые органы при выездной проверке правильности исчисления налога на прибыль истребовать регистры бухгалтерского учета?

Ответ: На наш взгляд, налоговый орган не вправе истребовать регистры бухгалтерского учета, так как в данном случае организация ведет налоговый учет не на основании регистров бухгалтерского учета, а на основании специально разработанных для этого регистров. Поэтому регистры бухгалтерского учета не относятся к проверке по налогу на прибыль. Однако в случае разногласий с налоговым органом по данному вопросу возможно привлечение налогоплательщика к ответственности по ст. 126 Налогового кодекса РФ.

Обоснование: В соответствии со ст. 313 НК РФ налогоплательщик вправе самостоятельно разработать регистры налогового учета. Использование такого права закрепляется в учетной политике для целей налогообложения (ст. 314 НК РФ). В этом случае организация ведет налоговый учет на основании специально разработанных налоговых регистров.

Предметом налоговой проверки по налогу на прибыль является правильность исчисления и своевременность уплаты налога на прибыль (п. 4 ст. 89 НК РФ). При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном ст. 93 НК РФ (п. 12 ст. 89 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы. Как разъяснил Минфин России в Письме от 11.05.2010 N 03-02-07/1-228, налоговый орган вправе проверить регистры бухгалтерского и налогового учета, которые ведутся в установленном порядке и с учетом учетной политики. Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых налоговым органом при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ (п. 4 ст. 93 НК РФ).

Вместе с тем, с позиции Президиума ВАС РФ, налоговый орган вправе запрашивать у налогоплательщика только те документы, которые имеют отношение к предмету налоговой проверки (Постановление Президиума ВАС РФ от 08.04.2008 N 15333/07). В связи с тем что в данном случае организация исчисляет налоговую базу по налогу на прибыль на основании самостоятельно разработанных регистров налогового учета, регистры бухгалтерского учета к предмету проверки не относятся. Следовательно, налоговые органы не вправе истребовать регистры бухгалтерского учета как документы, не относящиеся к проверке по налогу на прибыль.

М.Н.Озерова
Группа компаний
"Аналитический Центр"

23.04.2013