

КонсультантПлюс: ПРАКТИЧЕСКИЙ КОММЕНТАРИЙ ОСНОВНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА С 2014 ГОДА

Каждый год в Налоговый кодекс РФ вносятся многочисленные поправки. Ряд изменений налогового законодательства вступит в силу с 1 января 2014 г. Налогоплательщикам стоит обратить внимание на то, что со следующего года начинает применяться обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц (за некоторыми исключениями). До указанной даты норма об обязательном досудебном порядке обжалования действовала только в отношении решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности, принятых в соответствии со ст. 101 НК РФ. Также необходимо отметить, что у налоговых инспекций появятся новые основания для истребования у налогоплательщиков пояснений при проведении камеральной проверки. Такими основаниями являются, в частности, уточненная декларация, в которой уменьшена сумма налога к уплате, или декларация с заявленной суммой убытка. Кроме того, в Налоговый кодекс РФ внесены изменения в связи с созданием благоприятных налоговых условий для привлечения инвестиций на Дальний Восток, а также установлены особенности налогообложения для недропользователей морских месторождений углеводородного сырья.

Уплата и взыскание налогов, налоговые проверки, привлечение к налоговой ответственности (часть первая Налогового кодекса РФ)

Федеральный закон от 18.07.2011 N 227-ФЗ,
Федеральный закон от 05.04.2013 N 39-ФЗ,
Федеральный закон от 28.06.2013 N 134-ФЗ,
Федеральный закон от 02.07.2013 N 153-ФЗ,
Федеральный закон от 23.07.2013 N 248-ФЗ,
Федеральный закон от 30.09.2013 N 267-ФЗ,
Федеральный закон от 30.09.2013 N 268-ФЗ,
Федеральный закон от 28.12.2013 N 420-ФЗ,
Федеральный закон от 02.04.2014 N 52-ФЗ,
Федеральный закон от 04.06.2014 N 139-ФЗ

1. Досудебный порядок обжалования обязателен

С 1 января 2014 г. применяется обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц (п. 2 ст. 138 НК РФ, п. 3 ст. 3 Федерального закона от 02.07.2013 N 153-ФЗ). Из указанного порядка обжалования установлено два исключения. Во-первых, ненормативные акты, принятые по итогам рассмотрения жалоб, в том числе апелляционных, могут быть обжалованы как в вышестоящем органе, так и в суде (абз. 3 п. 2 ст. 138 НК РФ). А во-вторых, ненормативные акты ФНС России и действия (бездействие) ее должностных лиц могут быть обжалованы только в суде (абз. 4 п. 2 ст. 138 НК РФ). Напомним, что данные изменения были внесены в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 02.07.2013 N 153-ФЗ еще 3 августа 2013 г. Однако до 1 января 2014 г. норма об обязательном досудебном порядке обжалования действовала только в отношении решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности, принятых на основании ст. 101 НК РФ (п. 3 ст. 3 Федерального закона от 02.07.2013 N 153-ФЗ).

Следует отметить, что в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 138 НК РФ досудебный порядок считается соблюденным налогоплательщиком и в том случае, если указанное лицо обращается в суд, оспаривая ненормативный акт (действия или бездействие должностных лиц), в отношении которого не было принято решение по жалобе (апелляционной жалобе) в установленный срок.

Об изменениях в порядке обжалования, вступивших в силу 3 августа 2013 г. в связи с принятием Федерального закона от 02.07.2013 N 153-ФЗ, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2013 года.

2. 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. Напомним, что согласно ранее действовавшей редакции п. 3 ст. 88 НК РФ налоговый орган, проводящий камеральную проверку декларации, истребовал у налогоплательщика пояснения в следующих случаях:

- выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете);
- выявлены противоречия в сведениях, которые содержатся в представленных документах;
- выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, которые имеются у налогового органа и получены им в ходе мероприятий налогового контроля.

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).

3. Завершились некоторые переходные положения о порядке вступления в силу норм Налогового кодекса РФ о контролируемых сделках

С 1 января 2014 г.:

1) применяются положения подп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ в части признания контролируемые сделки с плательщиками ЕСХН или ЕНВД (ч. 2 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 N 227-ФЗ). Напомним, что согласно подп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ к сделкам между взаимозависимыми лицами приравнивается совокупность сделок, совершенных через цепочку посредников (при выполнении условий, предусмотренных данным подпунктом);

2) для признания контролируемой сделки между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является РФ, применяется общеустановленный лимит суммы доходов по этим сделкам (суммы цен сделок) - более 1 млрд руб. (подп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). То есть такая сделка, совершенная в 2014 г., признается контролируемой в случае превышения доходов данной величины. Уведомление об указанных сделках необходимо будет представить не позднее 20 мая 2015 г. (п. 2 ст. 105.16 НК РФ). В 2014 г. подается уведомление о контролируемых сделках, совершенных в 2013 г. (также не позднее 20 мая). При этом лимит доходов в 2013 г. по названным сделкам составлял 2 млрд руб. (ч. 3 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 N 227-ФЗ);

3) признается контролируемой сделка между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является РФ, если хотя бы одна из сторон является резидентом особой экономической зоны (далее - ОЭЗ). При этом налоговый режим данной ОЭЗ должен предусматривать специальные льготы по налогу на прибыль. Другая сторона сделки не должна быть резидентом такой ОЭЗ. Эти положения установлены подп. 5 п. 2 ст. 105.14 НК РФ. Они применяются с 1 января 2014 г. в соответствии с ч. 4 ст. 4 Федерального закона

от 18.07.2011 N 227-ФЗ. Напомним, что указанная сделка признается контролируемой, если сумма доходов по ней за соответствующий календарный год превышает 60 млн руб. (п. 3 ст. 105.14 НК РФ);

4) положения ст. ст. 105.15 - 105.17 НК РФ применяются к контролируемым сделкам без учета суммы дохода по ним. Напомним, что ст. 105.15 НК РФ посвящена документации о контролируемых сделках, ст. 105.16 НК РФ - уведомлениям о таких сделках, а ст. 105.17 НК РФ - проверкам полноты уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. При этом согласно ч. 7 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 N 227-ФЗ положения приведенных статей до 1 января 2014 г. применялись в случаях, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), превышала определенную величину. Так, в 2012 г. действовал лимит в 100 млн руб., а в 2013 г. - 80 млн руб.

4. Представление уточненного уведомления о контролируемых сделках с недостоверными сведениями в некотором случае не повлечет штраф

Согласно п. 2 ст. 105.16 НК РФ если была обнаружена неполнота сведений, неточности либо ошибки в заполнении представленного уведомления о контролируемых сделках, налогоплательщик вправе направить уточненное уведомление. При этом в соответствии со ст. 129.4 НК РФ представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб.

Со 2 мая 2014 г. в п. 2 ст. 105.16 НК РФ установлено, в каком случае налогоплательщик освобождается от указанной ответственности. Таким случаем является подача налогоплательщиком уточненного уведомления до момента, когда он узнал о том, что налоговый орган установил факт внесения в уведомление недостоверных сведений о контролируемых сделках.

5. Установлены новые виды сделок, которые не признаются контролируемыми

Пунктом 4 ст. 105.14 НК РФ установлены сделки, которые не признаются контролируемыми вне зависимости от того, удовлетворяют ли они условиям, предусмотренным п. п. 1 - 3 указанной статьи.

С 1 января 2014 г. перечень данных исключений расширен. С этой даты не признаются контролируемыми сделками межбанковские кредиты (депозиты) со сроком до семи календарных дней (включительно). Соответствующее положение теперь содержится в подп. 4 п. 4 ст. 105.14 НК РФ.

Исключением также являются сделки в области военно-технического сотрудничества РФ с иностранными государствами, которое осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 19.07.1998 N 114-ФЗ "О военно-техническом сотрудничестве РФ с иностранными государствами". Такие положения содержатся в подп. 5 п. 4 ст. 105.14 НК РФ, который вступил в силу 2 мая 2014 г. При этом действие данного подпункта распространяется на сделки, доходы и (или) расходы по которым признаются для целей налогообложения в соответствии с гл. 25 НК РФ с 1 января 2012 г (ч. 6 ст. 7 Федерального закона от 02.04.2014 N 52-ФЗ).

6. Истекает срок для принятия решения о проведении проверки в отношении контролируемых сделок, совершенных в 2012 г.

30 июня 2014 г. истекает срок, в течение которого могло быть принято решение о проведении проверки в отношении совершенных в 2012 г. контролируемых сделок на предмет соответствия примененных в них цен рыночным (абз. 2 ч. 8 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 N 227-ФЗ). Под совершенными в 2012 г. сделками понимаются сделки, доходы и (или) расходы по которым были признаны согласно гл. 25 НК РФ в 2012 г.

7. 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.

Минфин России в Письме от 29.01.2014 N 03-02-07/1/3444 отметил, что норма об округлении не применяется при заполнении первичных учетных документов и счетов-фактур.

Данная позиция косвенно подтверждается следующим. Согласно Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 при заполнении счетов-фактур, в том числе корректировочных, книги покупок, книги продаж и других документов стоимостные показатели приводятся, в частности, в рублях и копейках, т.е. без округления до полных рублей (см., например, п. 3 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по НДС, п. 3 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры, применяемого при расчетах по НДС, п. 8 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по НДС, п. 9 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по НДС).

Ранее Минфин России указывал следующее: Налоговым кодексом РФ не предусмотрен порядок округления дробных чисел для внесения в счета-фактуры соответствующих показателей. Вместе с тем в декларации сумма НДС должна отражаться в полных рублях (см., например, Письмо от 09.04.2010 N 07-02-06/40).

Что касается арбитражной практики, необходимо отметить Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.01.2012 N А56-17988/2011. Из него следует, что инспекция отказала налогоплательщику в вычете, поскольку в сведениях, содержащихся в счетах-фактурах, имелись расхождения. Причиной несоответствий было округление, осуществляемое с использованием программного обеспечения. Суд установил, что по расчетам налогового органа вычет мог быть заявлен и в большем размере, следовательно, отражение в документах некорректных (округленных) данных не повлекло завышения суммы вычета. Таким образом, суд пришел к выводу о правомерности вычета НДС.

Иная ситуация отражена в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 10.09.2007 N А56-46315/2006. Стоимостные показатели в счетах-фактурах были приведены с указанием тысячных долей, т.е. третьего знака после запятой. Инспекция сослалась на недостоверность документов, содержащих, по ее мнению, арифметические ошибки, допущенные при округлении. Однако суд признал право налогоплательщика на вычет на основании таких счетов-фактур. Отметим, что данное судебное решение принято в период действия Постановления Правительства РФ от 02.12.2000 N 914, в котором не было указано, в каких единицах должны отражаться стоимостные показатели.

8. В случае приостановления операций по счету в одном банке открыть новый счет в другом банке нельзя

С 1 января 2014 г. в случае приостановки операций по счету налогоплательщика в одном банке другим банкам запрещено открывать новые счета данному лицу (п. 12 ст. 76 НК РФ). Напомним, что до указанной даты соответствующий запрет распространялся лишь на тот банк, в котором был открыт заблокированный счет.

Порядок информирования банков о блокировке счета конкретного налогоплательщика будет утвержден ФНС России по согласованию с Банком России.

9. Подавать сведения об открытии и закрытии счетов не нужно

Со 2 мая 2014 г. отменена обязанность организаций и индивидуальных предпринимателей сообщать в инспекцию об открытии (закрытии) счетов, в том числе лицевых, и о возникновении или прекращении права использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств. Устанавливающие такие обязанности подп. 1 и 1.1 п. 2 ст. 23 НК РФ утратили силу.

Кроме того, утратили силу:

- [п. 3 ст. 23 НК РФ](#), который устанавливал обязанность сообщать в налоговый орган об открытии (о закрытии) счетов, предназначенных для осуществления профессиональной деятельности, нотариусами, занимающимися частной практикой, и адвокатами, учредившими адвокатские кабинеты;

- [подп. 4 п. 4 ст. 24.1 НК РФ](#), который устанавливал обязанность управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета, сообщать в налоговый орган по месту своего учета об открытии или о закрытии счетов инвестиционного товарищества.

Соответственно, устранена и ответственность, предусмотренная [ст. 118 НК РФ](#) за нарушение семидневного срока представления данных сведений.

Напомним, что указанные обязанности также возложены и на банк ([п. 1 ст. 86 НК РФ](#)).

Таким образом, дублирование данных обязанностей устранено. Теперь обязанности по представлению упомянутых сведений в инспекцию сохраняются только для кредитных организаций.

10. Банки будут сообщать налоговым органам об открытии счетов физлицами, не являющимися предпринимателями

С 1 июля 2014 г. банки обязаны сообщать в налоговую инспекцию по месту своего нахождения информацию об открытии или закрытии счета, изменении его реквизитов не только организациями и предпринимателями, но и физлицами, которые не являются предпринимателями. Это же касается и открытия или закрытия вкладов (депозитов). Соответствующие изменения внесены в [п. 1 ст. 86 НК РФ](#).

Кроме того, 1 июля 2014 г. вступит в силу новая редакция [п. 2 ст. 86 НК РФ](#), в котором урегулирован порядок предоставления банком справок о наличии счетов, вкладов (депозитов), об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах) организаций и предпринимателей. Согласно редакции, действующей до 1 июля 2014 г., инспекция вправе запросить эти сведения, в частности, в случае проведения мероприятий налогового контроля в отношении этих организаций и предпринимателей. В соответствии с новой редакцией инспекция сможет запросить сведения у банка в случае проведения налоговых проверок указанных лиц или в случае истребования у них документов (информации) на основании [ст. 93.1 НК РФ](#). Напомним, что в силу [п. 2 ст. 93.1 НК РФ](#) налоговый орган вправе истребовать документы (информацию) относительно конкретной сделки вне рамок проведения налоговых проверок. При этом сведения могут быть истребованы как у участников сделки, так и у иных лиц, которые располагают документами (информацией) о ней.

Следует отметить, что справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) у физлиц, не являющихся предпринимателями, справки об остатках денежных средств на их счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на их счетах, по их вкладам (депозитам), справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств такими физлицами налоговый орган вправе запросить у банка только с согласия руководителя вышестоящего налогового органа или руководителя (заместителя руководителя) ФНС России. Сделать соответствующий запрос возможно исключительно в случаях проведения налоговых проверок в отношении таких физлиц или истребования у них документов (информации) в силу [п. 1 ст. 93.1 НК РФ](#). Напомним, что на основании указанного [пункта](#) документы (информация) истребуются при проведении налоговой проверки, а также при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Согласно ранее действовавшей редакции [п. 2 ст. 86 НК РФ](#) справки о счетах физлиц, не являющихся предпринимателями, и другую информацию, указанную в предыдущем абзаце, инспекция была вправе потребовать у банка только при наличии запроса уполномоченного органа иностранного государства в случаях, предусмотренных международными договорами РФ. Данное основание осталось и в новой редакции [п. 2 ст. 86 НК РФ](#).

11. Уточнен состав правонарушения за непредставление в установленный срок налоговой декларации

С 1 января 2014 г. изменена [ст. 119 НК РФ](#), которая устанавливает ответственность за непредставление в установленный срок налоговой декларации. Из [п. 1](#) данной статьи исключено указание на субъекта правонарушения - налогоплательщика.

Минфин России в [Письме](#) от 29.01.2014 N 03-02-07/1/3242 разъяснил, что [п. 1 ст. 119 НК РФ](#) в новой редакции применяется к налоговым декларациям за 2013 г., поскольку обязанность их представить возникла в 2014 г. Из этого [Письма](#) можно сделать вывод, что действие указанной нормы распространяется и на декларации за последний налоговый период 2013 г.

Таким образом, с 1 января 2014 г. могут быть оштрафованы по [ст. 119 НК РФ](#), например, налоговые агенты по НДС.

Напомним, что до внесения этих изменений вопрос привлечения таких лиц к ответственности по [ст.](#)

119 НК РФ являлся спорным. Суды исходили из того, что налоговых агентов нельзя оштрафовать по [ст. 119 НК РФ](#) (см., например, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.05.2007 N [A78-7944/06-C2-8/439-Ф02-2657/07](#), ФАС Северо-Западного округа от 07.05.2007 N [A56-24960/2005](#)). За непредставление декларации налоговый агент несет ответственность в соответствии со [ст. 126 НК РФ](#) (см. [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 25.06.2008 N Ф09-4562/08-C2 ([Определением](#) ВАС РФ от 26.11.2008 N ВАС-12243/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)). Следует отметить, что штраф, предусмотренный [ст. 119 НК РФ](#), выше, чем санкция, установленная [ст. 126 НК РФ](#). Дополнительные материалы об этом см. в [Энциклопедии](#) спорных ситуаций по НДС.

Кроме того, с 1 января 2014 г. оштрафовать по [ст. 119 НК РФ](#) можно и лиц, не являющихся плательщиками НДС, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой налога. До этой даты вопрос о привлечении их к ответственности также являлся спорным. Причем Президиум ВАС РФ принял сторону организаций и предпринимателей. Он указал, что лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС, не могут быть привлечены к ответственности за непредставление деклараций по данному налогу (см., например, [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 30.10.2007 N 4544/07). Подробнее об этом см. [Энциклопедию](#) спорных ситуаций по НДС.

12. Урегулирован вопрос об ответственности при непредставлении документов и информации контрагентом проверяемого налогоплательщика

С 1 января 2014 г. урегулирован вопрос о разграничении ответственности по [ст. ст. 126 и 129.1 НК РФ](#) при непредставлении документов и информации контрагентом проверяемого налогоплательщика в порядке [ст. 93.1 НК РФ](#). С указанной даты вступили в силу уточнения [п. 6 ст. 93.1 НК РФ](#). Теперь согласно [п. 6 ст. 93.1 НК РФ](#) штраф по [ст. 126 НК РФ](#) будут взимать за непредставление истребованных документов (непредставление в установленные сроки), а по [ст. 129.1 НК РФ](#) - за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) истребуемой информации.

Напомним, что налоговый орган вправе истребовать у контрагента проверяемого налогоплательщика или у иных лиц, располагающих документами или информацией о деятельности такого налогоплательщика, данные документы и информацию ([п. 1 ст. 93.1 НК РФ](#)). Согласно ранее действовавшей редакции [п. 6 ст. 93.1 НК РФ](#) непредставление указанных документов влекло ответственность по [ст. 129.1 НК РФ](#). Нередко налоговые органы за непредставление документов по требованию, выставленному на основании [ст. 93.1 НК РФ](#), привлекали виновных к ответственности по [п. 2 ст. 126 НК РФ](#), а не по [ст. 129.1 НК РФ](#). Судебная практика по данному вопросу складывалась противоречиво. Так, ФАС Восточно-Сибирского округа в [Постановлении](#) от 17.03.2009 N А33-9821/08-Ф02-942/09 ([Определением](#) ВАС РФ от 22.06.2009 N ВАС-7358/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) указал, что взимание штрафа по [п. 2 ст. 126 НК РФ](#) в случае непредставления документов, истребованных на основании [ст. 93.1 НК РФ](#), неправомерно, поскольку [ст. 93.1 НК РФ](#) прямо предусмотрено привлечение к ответственности по [ст. 129.1 НК РФ](#) (см. также [Постановления](#) ФАС Дальневосточного округа от 03.06.2013 N [Ф03-6629/2012](#), ФАС Московского округа от 04.06.2013 N [А40-91503/12-115-602](#), ФАС Северо-Кавказского округа от 06.02.2013 N [А15-1092/2012](#)). В то же время ФАС Московского округа в [Постановлении](#) от 22.07.2011 N КА-А40/7621-11, напротив, признал правомерность взыскания штрафа по [п. 2 ст. 126 НК РФ](#). Дополнительные материалы по данному вопросу см. в [Энциклопедии](#) спорных ситуаций по части первой Налогового кодекса РФ. С 1 января 2014 г. данный вопрос решен.

13. За непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике можно привлекать к ответственности не только организации, но и физических лиц (в том числе предпринимателей)

С 1 января 2014 г. к ответственности по [п. 2 ст. 126 НК РФ](#) можно привлекать не только организации, но и физических лиц (в том числе предпринимателей). Ранее действовавшими правилами это не было предусмотрено (см. [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 25.09.2008 N А13-3145/2007). Напомним, что указанной нормой установлен, в частности, штраф за непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике. Размер штрафа для предпринимателей составляет такую же сумму, как и для юрлиц - 10 тыс. руб. Кроме того, в данной норме установлена санкция и для физлиц, не являющихся предпринимателями, - 1 тыс. руб.

14. За грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения будут штрафовать не только организации

С 1 января 2014 г. из [ст. 120](#) НК РФ, которая устанавливает ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, исключено указание на субъект правонарушения. До названной даты по данной статье оштрафовать можно было только организацию. Этот вывод подтверждается [Постановлением](#) ФАС Волго-Вятского округа от 15.10.2012 N A29-259/2012, [Письмом](#) УФНС России по г. Москве от 19.08.2008 N 28-08/077948. Дополнительные материалы см. в [Энциклопедии](#) спорных ситуаций по части первой Налогового кодекса РФ.

Начиная с 1 января 2014 г. к ответственности по [ст. 120](#) НК РФ можно привлечь предпринимателей, нотариусов и адвокатов.

15. Состав налогового правонарушения, выражающегося в нарушении установленного порядка регистрации в инспекции объекта обложения налогом на игорный бизнес, приведен в соответствие с действующим перечнем таких объектов

С 1 января 2014 г. изменен состав налогового правонарушения, определенного в [п. 1 ст. 129.2](#) НК РФ. Напомним, что данная статья устанавливает ответственность за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса. Поправки, внесенные в указанную норму, направлены на приведение состава правонарушения в соответствие с содержащимся в [п. 1 ст. 366](#) НК РФ перечнем объектов обложения налогом на игорный бизнес. Дело в том, что с 1 января 2012 г. этот перечень изменился. Ранее в него были включены игровой стол, игровой автомат, кассы тотализатора и букмекерской конторы. Теперь вместо касс в перечне указаны пункты приема ставок тотализатора и букмекерской конторы, а также процессинговые центры названных игорных заведений. Подробнее об этом см. в Практическом [комментарии](#) основных изменений налогового законодательства с 2012 года. Однако [п. 1 ст. 129.2](#) НК РФ, в котором также перечисляются упомянутые объекты, не изменился. Таким образом, с 1 января 2014 г. данное противоречие устранено и состав правонарушения теперь сформулирован по-иному: "Нарушение установленного порядка регистрации в налоговом органе объекта налогообложения налогом на игорный бизнес либо порядка регистрации изменений количества таких объектов".

В связи с внесенными в [п. 1 ст. 129.2](#) НК РФ изменениями ФНС России в [п. 3](#) Письма от 20.09.2013 N АС-4-2/16981 сообщила следующую информацию. Если порядок регистрации в инспекции игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, букмекерской конторы был нарушен до 1 января 2014 г., лицо привлекается к ответственности по [п. 1 ст. 129.2](#) НК РФ (в редакции, действовавшей до указанной даты). Совершение данного правонарушения в отношении игрового стола, игрового автомата, процессинговых центров тотализатора, букмекерской конторы, пунктов приема ставок тотализатора, букмекерской конторы после названной даты влечет ответственность по [п. 1 ст. 129.2](#) НК РФ (в редакции, действующей с 1 января 2014 г.).

16. Созданы благоприятные налоговые условия для привлечения инвестиций на Дальний Восток и в Сибирь

1 января 2014 г. вступили в силу изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ для создания благоприятных налоговых условий в целях осуществления инвестиционной деятельности и поддержки создания новых промышленных предприятий и высокотехнологичных проектов, в том числе на территории Дальневосточного федерального округа. Рассмотрим поправки подробнее.

Понятие регионального инвестиционного проекта

Часть первая Налогового кодекса РФ дополнена [гл. 3.3](#) "Особенности налогообложения при реализации региональных инвестиционных проектов". Региональным инвестиционным проектом (далее - проект) признается инвестиционный проект, целью которого является производство товаров и который удовлетворяет одновременно следующим требованиям ([п. 1 ст. 25.8](#) НК РФ):

1) производство товаров в результате реализации такого проекта осуществляется исключительно на территории одного из следующих субъектов РФ: Республика Бурятия, Республика Саха (Якутия), Республика Тыва, Забайкальский край, Камчатский край, Приморский край, Хабаровский край, Амурская область, Иркутская область, Магаданская область, Сахалинская область, Еврейская автономная область, Чукотский автономный округ. С 4 июня 2014 г. в указанный перечень включены также Республика Хакасия и Красноярский край (Федеральный [закон](#) от 04.06.2014 N 139-ФЗ). Исключения из этого правила приведены в [п. 2 ст. 25.8](#) НК РФ;

2) проект не может быть направлен на следующие цели:

- добыча и (или) переработка нефти, добыча природного газа и (или) газового конденсата, оказание услуг по транспортировке нефти и (или) нефтепродуктов, газа и (или) газового конденсата;

- производство подакцизных товаров (за исключением легковых автомобилей и мотоциклов);
- осуществление деятельности, по которой применяется нулевая ставка по налогу на прибыль;

3) на земельных участках, на которых будет реализовываться проект, не располагаются здания, сооружения, находящиеся в собственности физлиц или организации, которая не является участником такого проекта. Исключения составляют подъездные пути, коммуникации, трубопроводы, электрические кабели, дренаж и другие объекты инфраструктуры;

4) объем капитальных вложений в соответствии с инвестиционной декларацией не может быть менее:

- 50 млн руб. В этом случае капитальные вложения должны быть осуществлены в срок, не превышающий трех лет со дня включения организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов;

- 500 млн руб. При этом срок осуществления капитальных вложений не должен превышать пяти лет, исчисляемых со дня включения организации в указанный реестр;

5) каждый проект реализуется единственным участником.

Следует отметить, что законом субъекта РФ может быть увеличен минимальный объем капитальных вложений, а также установлены дополнительные требования, которым должны соответствовать проекты (п. 5 ст. 25.8 НК РФ).

Новая категория налогоплательщиков: налогоплательщики - участники региональных инвестиционных проектов

Налогоплательщиком - участником проекта признается российская организация, которая получила статус участника проекта (п. 1 ст. 25.9 НК РФ). Данный статус компания приобретает со дня включения в специальный реестр (п. 2 ст. 25.9 НК РФ). Порядок включения организаций в этот реестр установлен ст. 25.11 НК РФ.

Согласно п. 1 указанной статьи организация направляет в уполномоченный орган госвласти субъекта РФ составленное в произвольной форме заявление о включении в реестр, к которому прилагаются:

- копии учредительных документов, удостоверенных в установленном порядке;
- копия документа, подтверждающего внесение записи о государственной регистрации организации в ЕГРЮЛ;

- копия свидетельства о постановке организации на учет в налоговом органе;
- инвестиционная декларация (приложением к ней является инвестиционный проект);
- иные документы, подтверждающие соответствие требованиям к региональным инвестиционным проектам и (или) их участникам.

В Письме от 26.12.2013 N ГД-4-3/23489 ФНС России сообщила, что до вступления в силу приказа налогового ведомства, которым согласно п. 1 ст. 25.10 НК РФ должна быть утверждена форма инвестиционной декларации, рекомендуется производить прием инвестиционных деклараций, в которых содержатся показатели, приведенные в проекте формы. Данный проект размещен по адресу: http://regulation.gov.ru/project/8868.html?point=view_expertise&stage=3&stage_id=5476.

Кроме наличия указанного статуса для признания компании налогоплательщиком - участником проекта необходимо одновременное выполнение следующих требований (п. 1 ст. 25.9 НК РФ):

1) госрегистрация юрлица осуществлена в субъекте РФ, в котором реализуется проект;

2) у организации нет обособленных подразделений, расположенных за пределами субъекта РФ, в котором реализуется проект;

3) организация не применяет специальных налоговых режимов, которые предусмотрены частью второй Налогового кодекса РФ;

4) организация не является участником консолидированной группы налогоплательщиков;

5) организация не является некоммерческой организацией, банком, страховой организацией (страховщиком), негосударственным пенсионным фондом, профессиональным участником рынка ценных бумаг, клиринговой организацией;

6) организация ранее не была участником проекта и не является участником (правопреемником участника) иного реализуемого проекта;

7) у организации есть в собственности (в аренде на срок не менее чем до 1 января 2024 г.) земельный участок, на котором планируется реализация проекта;

8) у организации есть разрешение на строительство, если наличие такого разрешения является обязательным для реализации проекта;

9) организация не является резидентом особой экономической зоны любого типа.

Следует отметить, что данные требования должны выполняться непрерывно в течение предусмотренного срока применения нулевой ставки по налогу на прибыль, зачисляемому в федеральный бюджет (п. 1 ст. 25.9 НК РФ). Периоды, в которые применяется нулевая ставка, установлены п. п. 2 - 5 ст. 284.3 НК РФ.

Особенности проведения налоговых проверок участников региональных инвестиционных проектов
Определены особенности проведения камеральной и выездной проверки.

Так, при проведении камеральной проверки представленной участником проекта декларации по налогам, при исчислении которых были использованы налоговые льготы, предусмотренные для этих участников, инспекция вправе истребовать сведения и документы, подтверждающие соответствие показателей реализации проекта требованиям к таким проектам и (или) их участникам (п. 12 ст. 88 НК РФ).

О порядке уплаты участниками инвестиционных проектов налога на прибыль см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года.

О порядке уплаты НДС см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года.

Особенностью выездной проверки участника проекта является, в частности, следующее: предметом такой проверки наряду с правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов является также соответствие показателей реализации проекта требованиям, предъявляемым к таким проектам и (или) их участникам (п. п. 4, 19 ст. 89, п. 1 ст. 89.2 НК РФ).

Отметим, что в рамках проверки участника, осуществляющего капитальные вложения в срок, не превышающий пяти лет со дня включения данного участника в реестр, инспекция может проверить период не более пяти календарных лет, предшествующих году вынесения решения о проведении проверки (п. 2 ст. 89.2 НК РФ). При этом указанный участник проекта в течение шести лет должен хранить данные бухгалтерского и налогового учета и другие документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, при исчислении которых были использованы налоговые льготы, предусмотренные для участников проектов. Кроме того, необходимо сохранять документы, подтверждающие соответствие показателей реализации проекта требованиям к таким проектам и (или) его участникам. Данные правила установлены п. 3 ст. 89.2 НК РФ.

Особенности признания контролируемыми сделок, заключенных участниками региональных инвестиционных проектов

Пункт 2 ст. 105.14 НК РФ дополнен новым подпунктом. Напомним, что согласно п. 2 ст. 105.14 НК РФ при выполнении определенных условий признаются контролируемыми сделки между взаимозависимыми лицами, по которым местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей является РФ.

С 1 января 2014 г. такая сделка признается контролируемой, если хотя бы одна из ее сторон является участником регионального инвестиционного проекта, применяющим нулевую ставку по налогу на прибыль, зачисляемому в федеральный бюджет, и (или) пониженную ставку по налогу на прибыль, зачисляемому в бюджет субъекта РФ (подп. 7 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). Указанное правомерно, если сумма доходов по таким сделкам за соответствующий календарный год превышает 60 млн руб. (абз. 1 п. 3 ст. 105.14 НК РФ).

17. Установлены особенности налогообложения для недропользователей морских месторождений углеводородного сырья

Согласно подп. 2 п. 1.6.1 разд. II Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов предполагалось установить специальную систему налогового регулирования, применяемую при разработке новых морских месторождений углеводородного сырья, расположенных в границах внутренних морских вод, территориального моря, на континентальном шельфе РФ и в Каспийском море.

1 января 2014 г. вступили в силу поправки, внесенные в Налоговый кодекс РФ в связи с созданием указанной системы налогового регулирования. Рассмотрим нововведения, затронувшие положения части первой Налогового кодекса РФ.

Об изменениях, касающихся НДС, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся НДФЛ, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся налога на прибыль, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся НДС, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся транспортного налога, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся налога на имущество организаций, см. Практический комментарий

основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Определены понятия и термины, используемые при налогообложении добычи углеводородного сырья

Глава 1 НК РФ дополнена [ст. 11.1](#), в которой приведены понятия и термины, используемые при налогообложении добычи углеводородного сырья. В частности, дается определение месторождения углеводородного сырья и его промышленной разработки, морского месторождения углеводородного сырья. Кроме того, в [подп. 7 п. 1 ст. 11.1](#) НК РФ перечислено, что относится к деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении: поиск и оценка такого месторождения, предпроектные и проектно-изыскательские работы, разведка, обустройство и промышленная разработка месторождения, а также деятельность, связанная с реализацией добытого углеводородного сырья, производство сжиженного газа, переработка газового конденсата и транспортировка указанных полезных ископаемых. Обращаем внимание, что деятельность, связанная с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении, может включать как один, так и несколько упомянутых видов работ.

Согласно [ч. 1 ст. 5](#) Федерального закона от 30.09.2013 N 268-ФЗ, если степень выработанности морского месторождения углеводородного сырья (за исключением попутного газа) на 1 января 2014 г. составляет менее 1 процента, налогоплательщик вправе самостоятельно принять решение об отнесении этого месторождения к новому. Соответственно, это позволит ему применять специальные положения по исчислению налога на прибыль и НДС. Однако, если промышленная добыча нового морского месторождения началась до 1 января 2016 г., суммы указанных налогов подлежат пересчету. Помимо уплаты восстановленных сумм налога на прибыль и НДС налогоплательщик должен перечислить в бюджет пени, которые рассчитываются исходя из 1/300 действующей в этот период ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день такого периода.

Новая категория налогоплательщиков - оператор нового морского месторождения углеводородного сырья

Введена новая категория налогоплательщиков - оператор нового морского месторождения углеводородного сырья ([ст. 25.7](#) НК РФ). Таким налогоплательщиком признается организация, которая одновременно удовлетворяет следующим условиям:

- в ее уставном капитале прямо или косвенно участвует организация, имеющая лицензию на пользование недрами на новом морском месторождении, либо организация, являющаяся взаимозависимым лицом с подобным лицензиатом;
- она осуществляет хотя бы один из видов деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении, собственными силами и (или) с привлечением подрядчиков;
- она ведет деятельность, указанную в предыдущем условии, на основе договора с владельцем лицензии (операторский договор). Данное соглашение должно предусматривать выплату оператору вознаграждения, размер которого зависит в том числе от объема добытого углеводородного сырья на соответствующем морском месторождении и (или) выручки от его реализации.

В силу [п. 4 ст. 25.7](#) НК РФ на одном месторождении может осуществлять деятельность только один оператор.

Владелец лицензии в течение 10 рабочих дней с даты заключения операторского договора обязан уведомить инспекцию по месту своего учета о таком соглашении. Для этого он представляет уведомление, заверенную копию подписанного операторского договора и копию лицензии на пользование участком недр ([п. 3 ст. 25.7](#) НК РФ). Если операторское соглашение заключено до 1 января 2014 г., владелец лицензии должен представить в налоговый орган перечисленные документы в течение 30 дней с указанной даты ([ч. 2 ст. 5](#) Федерального закона от 30.09.2013 N 268-ФЗ).

Организация признается оператором нового морского месторождения с даты подписания операторского договора при условии уведомления налогового органа ([п. 2 ст. 25.7](#) НК РФ). Согласно [п. 5 ст. 25.7](#) НК РФ этот статус утрачивается при наступлении наиболее ранней из следующих дат:

- прекращения действия операторского договора в соответствии с его условиями;
- истечения срока лицензии на пользование недрами или прекращение права пользования участком недр, либо ликвидации организации-лицензиата.

Кроме того, внесены изменения в [абз. 3 п. 1 ст. 83](#) НК РФ, предусматривающие, что Минфин России вправе устанавливать особенности учета в налоговых органах для операторов нового морского месторождения углеводородного сырья и владельцев лицензий на пользование недрами на участке, в границах которого расположено такое месторождение (осуществляется его поиск).

Новое основание для признания сделки контролируемой

С 1 января 2014 г. введено новое основание для признания сделки между взаимозависимыми лицами контролируемой. Для этого необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- одна из сторон является оператором нового морского месторождения или владельцем лицензии на пользование недрами на таком месторождении и в целях налога на прибыль учитывает доходы (расходы) по этой сделке в соответствии с особенностями, установленными [ст. 275.2 НК РФ](#) для данных лиц ([абз. 2 подп. 6 п. 2 ст. 105.14 НК РФ](#)).

- любая другая сторона сделки не является указанным оператором или лицензиатом либо не применяет положения [ст. 275.2 НК РФ](#) при расчете базы по налогу на прибыль, т.е. учитывает доходы (расходы) в общем порядке ([абз. 3 подп. 6 п. 2 ст. 105.14 НК РФ](#));

- сумма доходов по указанным сделкам за год превышает 60 млн руб. ([абз. 1 п. 3 ст. 105.14 НК РФ](#)).

Указанные положения не распространяются на сделки, которые совершены между операторами и владельцами лицензий на право пользования недрами на новом морском месторождении в отношении одного и того же месторождения при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья. Такие сделки в любом случае не признаются контролируруемыми ([подп. 3 п. 4 ст. 105.14 НК РФ](#)).

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- применяется обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц ([п. 2 ст. 138 НК РФ](#), [п. 3 ст. 3 Федерального закона от 02.07.2013 N 153-ФЗ](#));

- при проведении камеральной проверки уточненной декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога к уплате, налоговый орган вправе потребовать, чтобы налогоплательщик представил пояснения, обосновывающие изменения показателей декларации (расчета) ([абз. 2 п. 3 ст. 88 НК РФ](#));

- при проведении камеральной проверки декларации (расчета) с заявленной суммой убытка налоговый орган вправе потребовать, чтобы налогоплательщик представил пояснения, которые обосновывают размер убытка ([абз. 3 п. 3 ст. 88 НК РФ](#));

- при представлении уточненной декларации (расчета) с уменьшенной суммой налога к уплате по истечении двух лет со дня, установленного для ее подачи, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие изменение показателей декларации (расчета), а также аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели, до и после их изменения ([п. 8.3 ст. 88 НК РФ](#));

- при представлении уточненной декларации (расчета) с увеличенной суммой убытка по истечении двух лет со дня, установленного для ее подачи, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие изменение показателей декларации (расчета), а также аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели, до и после их изменения ([п. 8.3 ст. 88 НК РФ](#));

- завершилось действие некоторых переходных положений о порядке вступления в силу норм Налогового кодекса РФ о контролируемых сделках;

- не признаются контролируруемыми сделками межбанковские кредиты (депозиты) со сроком до семи календарных дней включительно вне зависимости от того, соответствуют ли они условиям, предусмотренным [п. п. 1 - 3 ст. 105.14 НК РФ](#) ([подп. 4 п. 4 ст. 105.14 НК РФ](#));

- [ст. 52 НК РФ](#) дополнена положениями, согласно которым сумма налога исчисляется в полных рублях ([п. 6 ст. 52 НК РФ](#));

- в случае приостановления операций по счетам открыть новый счет в другом банке нельзя ([п. 12 ст. 76 НК РФ](#));

- из [п. 1 ст. 119 НК РФ](#) исключено указание на субъекта правонарушения - налогоплательщика ([п. 1 ст. 119 НК РФ](#));

- непредставление документов о проверяемом налогоплательщике, истребованных в порядке [ст. 93.1 НК РФ](#), влечет ответственность по [ст. 126 НК РФ](#) ([п. 6 ст. 93.1 НК РФ](#));

- неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) информации о проверяемом налогоплательщике, истребованной в порядке [ст. 93.1 НК РФ](#), влечет ответственность по [ст. 129.1 НК РФ](#) ([п. 6 ст. 93.1 НК РФ](#));

- к ответственности по [п. 2 ст. 126 НК РФ](#) за непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике можно привлекать не только организации, но и предпринимателей. Штраф для них составляет такую же сумму, как и для юридических лиц - 10 тыс. руб. ([п. 2 ст. 126 НК РФ](#));

- за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения к ответственности можно привлечь предпринимателей, нотариусов и адвокатов ([ст. 120 НК РФ](#));

- состав налогового правонарушения, определенного в [п. 1 ст. 129.2 НК РФ](#), приведен в соответствие с действующим перечнем объектов обложения налогом на игорный бизнес. Данная статья устанавливает ответственность за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса ([п. 1 ст. 129.2 НК РФ](#));

- созданы благоприятные налоговые условия для привлечения инвестиций на Дальний Восток ([гл. 3.3](#)

НК РФ);

- установлены особенности налогообложения для недропользователей морских месторождений углеводородного сырья (ст. ст. 11.1, 25.7, подп. 6 п. 2 и п. 3 ст. 105.14 НК РФ).

Со 2 мая 2014 г.:

- организации и индивидуальные предприниматели не обязаны сообщать в инспекцию об открытии (закрытии) счетов, в том числе лицевых, и о возникновении или прекращении права использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств (утратили силу подп. 1 и 1.1 п. 2 ст. 23 НК РФ);

- нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, не обязаны сообщать в инспекцию об открытии (закрытии) счетов, которые предназначены для осуществления ими профессиональной деятельности (утратил силу п. 3 ст. 23 НК РФ);

- управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, не обязан сообщать в инспекцию об открытии (закрытии) счетов инвестиционного товарищества (утратил силу подп. 4 п. 4 ст. 24.1 НК РФ);

- ответственность за нарушение срока представления сведений об открытии (закрытии) счета в банке устранена (утратила силу ст. 118 НК РФ);

- подача налогоплательщиком уточненного уведомления до момента, когда он узнал о том, что налоговый орган установил факт внесения в уведомление недостоверных сведений о контролируемых сделках, освобождает от санкции за представление недостоверных сведений в уведомлении, предусмотренной ст. 129.4 НК РФ (п. 2 ст. 105.16 НК РФ);

- сделки в области военно-технического сотрудничества РФ с иностранными государствами, которое осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 19.07.1998 N 114-ФЗ "О военно-техническом сотрудничестве РФ с иностранными государствами" (подп. 5 п. 4 ст. 105.14 НК РФ), не признаются контролируемыми вне зависимости от того, соответствуют ли они условиям, предусмотренным п. п. 1 - 3 данной статьи. При этом действие подп. 5 п. 4 ст. 105.14 НК РФ распространяется на сделки, доходы и (или) расходы по которым признаются для целей налогообложения в соответствии с гл. 25 НК РФ с 1 января 2012 г. (ч. 6 ст. 7 Федерального закона от 02.04.2014 N 52-ФЗ).

С 1 июля 2014 г.:

- банки обязаны сообщать в налоговую инспекцию по месту своего нахождения информацию об открытии или закрытии счета, изменении его реквизитов не только организациями и предпринимателями, но и физлицами, которые не являются предпринимателями. Это правило касается также открытия или закрытия вкладов (депозитов) (п. 1 ст. 86 НК РФ);

- ФНС России не вправе принять решение о проведении проверки соответствия цен рыночным в отношении сделок, доходы и (или) расходы по которым были признаны в 2012 г., поскольку такое решение может быть принято не позднее 30 июня 2014 г. (абз. 2 ч. 8 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 N 227-ФЗ).

Налог на добавленную стоимость (гл. 21 НК РФ)

**Федеральный закон от 28.06.2013 N 134-ФЗ,
Федеральный закон от 23.07.2013 N 215-ФЗ,
Федеральный закон от 30.09.2013 N 268-ФЗ,
Федеральный закон от 25.11.2013 N 317-ФЗ,
Федеральный закон от 28.12.2013 N 420-ФЗ,
Федеральный закон от 20.04.2014 N 81-ФЗ,
Федеральный закон от 04.06.2014 N 151-ФЗ**

1. По операциям, освобождаемым от НДС по ст. 149 НК РФ, счета-фактуры выставлять не нужно

С 1 января 2014 г. при совершении операций, которые не облагаются НДС согласно ст. 149 НК РФ, не нужно выставлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж. Изменения внесены в п. 5 ст. 168 НК РФ и п. 3 ст. 169 НК РФ. Упомянутые обязанности сохранились для налогоплательщиков, которые применяют освобождение согласно ст. 145 НК РФ. Такие лица составляют счета-фактуры без выделения соответствующих сумм налога (п. 5 ст. 168 НК РФ). По мнению Минфина России, это нововведение касается в том числе налоговых агентов. С 1 января 2014 г. они также могут не составлять счета-фактуры в отношении указанных операций (Письмо Минфина России от 19.03.2014 N 03-07-09/11822).

Следует обратить внимание, что утратил силу [п. 4 ст. 169 НК РФ](#). В нем были перечислены лица, которые не выставляли счета-фактуры при осуществлении операций, названных в [ст. 149 НК РФ](#).

2. Расширен перечень операций, освобождаемых от НДС

С 1 января 2014 г. расширен перечень операций, освобождаемых от НДС по [ст. 149 НК РФ](#). Так, с указанной даты освобождается от налогообложения:

- реализация услуг по доверительному управлению средствами пенсионных накоплений, средствами выплатного резерва и средствами пенсионных накоплений застрахованных лиц, которым установлена срочная пенсионная выплата ([подп. 29 п. 2 ст. 149 НК РФ](#));

- операции по уступке (переуступке) прав (требований) по обязательствам, возникающим на основании финансовых инструментов срочных сделок, реализация которых освобождается от налогообложения согласно [подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ](#). Данная льгота предусмотрена новым [подп. 30 п. 2 ст. 149 НК РФ](#). Напомним, что согласно [подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ](#) в целях НДС под реализацией финансового инструмента срочной сделки понимается реализация ее базисного актива, а также уплата сумм премий по контракту, сумм вариационной маржи, иные периодические или разовые выплаты сторон финансового инструмента срочной сделки, не являющиеся в соответствии с условиями ФИСС оплатой базисного актива;

- операции, осуществляемые в рамках клиринговой деятельности ([подп. 15.2 п. 3 ст. 149 НК РФ](#)):

а) передача (возврат) имущества, предназначенного для коллективного клирингового обеспечения и (или) индивидуального клирингового обеспечения;

б) выплата процентов, начисленных на средства гарантийного фонда, который формируется за счет имущества, являющегося предметом коллективного клирингового обеспечения и (или) индивидуального клирингового обеспечения, которые уплачиваются клиринговой организацией участникам клиринга и иным лицам.

Отметим, что от освобождений, предусмотренных [п. 3 ст. 149 НК РФ](#), налогоплательщик вправе отказаться ([п. 5 ст. 149 НК РФ](#)).

Кроме того, в новой редакции изложен [абз. 12 подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ](#). Теперь не будет облагаться НДС получение банком от заемщиков сумм в счет компенсации страховых премий (страховых взносов), уплаченных банком не только по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности указанных заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем, но и по этим и иным договорам страхования, а также иным видам страхования, в которых банк является страхователем. Примером может быть договор страхования имущества, которое служит обеспечением обязательств заемщика (залогом).

3. Уточнена норма, освобождающая от НДС выполнение НИОКР, и введено положение, освобождающее от НДС ввоз в Россию расходных материалов для научных исследований

1 января 2014 г. вступила в силу новая редакция [подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ](#). Напомним, что в этой норме установлено освобождение от НДС в отношении выполнения НИОКР. Налог не уплачивается, помимо прочего, в случае финансирования работ за счет определенных источников. Так, согласно новой редакции освобождается от НДС, в частности, выполнение НИОКР за счет средств бюджетов фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности. Данные фонды должны быть созданы в соответствии с Федеральным [законом](#) от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

Кроме того, уточнено, что от НДС освобождается выполнение НИОКР не за счет средств бюджета, как было указано ранее, а за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ. Теперь вопросы о применении освобождения при финансировании НИОКР за счет бюджетов иностранных государств возникать не будут (см., например, [Письмо](#) УФНС России по г. Москве от 22.10.2004 N 24-11/68726).

Также с 1 октября 2014 г. от НДС освобождается ввоз в РФ расходных материалов для научных исследований, аналоги которых не производятся в России. Перечень таких материалов и порядок освобождения от налогообложения утверждает Правительство РФ ([подп. 17 ст. 150 НК РФ](#)). В новой норме также определено, что понимается под названными расходными материалами (Федеральный [закон](#) от 04.06.2014 N 151-ФЗ).

4. Посредники, не являющиеся налогоплательщиками НДС, при ведении деятельности в интересах плательщика данного налога должны вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур

С 1 января 2014 г. посредники, не являющиеся плательщиками НДС (например, лица, применяющие УСН), в случае выставления или получения счетов-фактур при осуществлении деятельности в интересах другого лица обязаны вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур. Данная обязанность предусмотрена [п. 3.1 ст. 169 НК РФ](#). Пока указанный журнал представлять в налоговый орган не нужно. Такая обязанность появится в 2015 г. ([п. 5.2 ст. 174 НК РФ](#), [подп. "б" п. 2 ст. 12 Федерального закона от 28.06.2013 N 134-ФЗ](#)).

5. Декларации по НДС необходимо представлять только в электронной форме

Начиная с 1 января 2014 г. плательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны представлять декларации по данному налогу только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи ([абз. 1 п. 5 ст. 174 НК РФ](#)).

Минфин России в [Письме](#) от 08.10.2013 N 03-07-15/41875 разъяснил следующее. Поскольку поправки вступают в силу 1 января 2014 г., положение о представлении декларации по НДС только в электронной форме применяется начиная с отчетности за I квартал 2014 г. Соответственно, при представлении декларации за IV квартал 2013 г., а также уточненных деклараций за налоговые периоды, предшествующие 1 января 2014 г., налогоплательщики вправе руководствоваться старой редакцией [п. 3 ст. 80](#) и [п. 5 ст. 174 НК РФ](#). Указанное разъяснение направлено нижестоящим налоговым органам [Письмом](#) ФНС России от 17.10.2013 N ЕД-4-3/18592. Аналогичный вывод содержится в [Письме](#) ФНС России от 15.10.2013 N ЕД-4-15/18437. В [Письме](#) от 18.02.2014 N ГД-4-3/2712 налоговое ведомство также сообщило, что декларацию по НДС в электронной форме нужно подавать начиная с отчетности за I квартал 2014 г.

Соответствующие изменения внесены и в [п. 3 ст. 80 НК РФ](#). Напомним, что в указанной норме, в частности, установлено, какие налогоплательщики обязаны представлять декларацию в электронной форме. До 1 января 2014 г. к ним относились:

- налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;
- вновь созданные организации, численность работников которых также превышает 100 человек;
- крупнейшие налогоплательщики.

Согласно новой редакции [п. 3 ст. 80 НК РФ](#), вступившей в силу 1 января 2014 г., в данный перечень включены налогоплательщики, для которых обязанность представлять декларацию в электронной форме установлена [частью второй](#) Налогового кодекса РФ, т.е. плательщики НДС.

Следует отметить, что налоговые агенты, которые не являются плательщиками НДС или являются налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налога, вправе представлять декларацию по НДС на бумажном носителе ([абз. 2 п. 5 ст. 174 НК РФ](#)). Это правомерно в том случае, если такие налоговые агенты не отнесены к числу крупнейших налогоплательщиков и среднесписочная численность их работников за предшествующий календарный год не превышает 100 человек. ФНС России в [Письме](#) от 26.02.2014 N ГД-3-3/780@ разъяснила, что применяющий УСН предприниматель, являющийся налоговым агентом по НДС, вправе представить декларацию по данному налогу на бумажном носителе, если он не выставляет покупателям счета-фактуры, в которых указана сумма НДС.

Кроме того, необходимо обратить внимание налоговых агентов на то, что с 1 января 2014 г. изменена [ст. 119 НК РФ](#), в которой предусмотрена ответственность за непредставление в установленный срок налоговой декларации. Из [п. 1](#) данной статьи исключено указание на субъекта правонарушения - налогоплательщика. Таким образом, с 1 января 2014 г. оштрафовать по [ст. 119 НК РФ](#) можно и налоговых агентов.

Напомним, что до указанной даты вопрос привлечения таких лиц к ответственности по [ст. 119 НК РФ](#) являлся спорным. Суды исходили из того, что налоговых агентов нельзя штрафовать по [ст. 119 НК РФ](#) (см., например, [Постановления](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.05.2007 N [A78-7944/06-C2-8/439-Ф02-2657/07](#), ФАС Северо-Западного округа от 07.05.2007 N [A56-24960/2005](#)). За непредставление декларации налоговый агент несет ответственность по [ст. 126 НК РФ](#) (см. [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 25.06.2008 N [Ф09-4562/08-C2 \(Определением](#) ВАС РФ от 26.11.2008 N [ВАС-12243/08](#) отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)). Следует отметить, что штраф, предусмотренный [ст. 119 НК РФ](#), выше, чем санкция, установленная [ст. 126 НК РФ](#). Дополнительные материалы об этом см. в [Энциклопедии](#) спорных ситуаций по НДС.

В соответствии с разъяснением ФНС России, если налогоплательщик, обязанный представлять декларацию по НДС в электронной форме, своевременно подает ее в бумажном, а затем - несвоевременно - в электронном виде, то к ответственности за непредставление декларации по [ст. 119 НК РФ](#) его привлечь нельзя (см. [Письмо](#) от 11.04.2014 N ЕД-4-15/6831). В этом случае он должен будет лишь уплатить штраф в

размере 200 руб. за нарушение порядка представления декларации по [ст. 119.1 НК РФ](#). Судебная практика, сложившаяся до включения в Налоговый кодекс РФ [ст. 119.1 НК РФ](#), исходит из того, что представление декларации в бумажном виде вместо электронного не влечет ответственности по [ст. 119 НК РФ](#). Подробнее см. [Энциклопедию](#) спорных ситуаций по части первой Налогового кодекса РФ.

6. Лиц, не являющихся налогоплательщиками НДС, можно будет оштрафовать за несвоевременное представление декларации по данному налогу

1 января 2014 г. вступила в силу новая редакция [п. 5 ст. 174 НК РФ](#), согласно которой декларацию по НДС должны представлять в том числе лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой налога. Подавать ее нужно в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

Данной поправкой урегулирована спорная ситуация, заключающаяся в следующем. Согласно [подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ](#) лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС, обязаны уплатить в бюджет указанный налог в случае выставления покупателями счетов-фактур с выделенной суммой налога. Обязанность представления налоговой декларации лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, в такой ситуации Налоговым кодексом РФ (в ред., действовавшей до 1 января 2014 г.) не была предусмотрена. Дело в том, что в соответствии с [п. 5 ст. 174 НК РФ](#) (в ред., действовавшей до 1 января 2014 г.) декларацию обязаны были представлять налогоплательщики, в том числе перечисленные в [п. 5 ст. 173 НК РФ](#). Лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС, в [п. 5 ст. 174 НК РФ](#) (в ред., действовавшей до 1 января 2014 г.) не были названы. Однако их обязанность представлять декларацию предусмотрена Порядком заполнения декларации по НДС, утвержденным Приказом Минфина России от 15.10.2009 N 104н ([п. п. 1, 3](#)). Минфин России также разъяснял, что организации, применяющие УСН, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой НДС обязаны представить декларацию по данному налогу ([Письмо](#) от 23.10.2007 N 03-07-11/512). Аналогичный вывод содержится в Письмах УФНС России по г. Москве от 17.11.2009 [N 16-15/120314](#), от 03.02.2009 [N 16-15/008584.1](#).

В судебных решениях данный подход не поддерживался. Так, ФАС Западно-Сибирского округа в [Постановлении](#) от 26.04.2007 N Ф04-2469/2007(33681-А70-6) ([Определением](#) ВАС РФ от 14.08.2007 N 9571/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) указал, что организация, применяющая УСН и выставившая счет-фактуру с выделенным НДС, не подпадает под категорию налогоплательщиков, перечисленных в [п. 5 ст. 173 НК РФ](#), и не обязана представлять декларацию по НДС в силу [п. 5 ст. 174 НК РФ](#). Аналогичный вывод содержится и в [Постановлении](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 02.04.2008 N Ф08-1566/2008-553А ([Определением](#) ВАС РФ от 07.06.2008 N 6834/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), а также в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 24.12.2010 N КА-А41/16297-10.

Следует отметить, что с 1 января 2014 г. изменена и [ст. 119 НК РФ](#), которая устанавливает ответственность за непредставление в установленный срок налоговой декларации. Из [п. 1](#) данной статьи исключено указание на субъекта правонарушения - налогоплательщика. Таким образом, с 1 января 2014 г. оштрафовать по [ст. 119 НК РФ](#) можно и лиц, не являющихся плательщиками НДС, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой налога.

Напомним, что до указанной даты вопрос о привлечении к ответственности таких лиц являлся спорным. Причем Президиум ВАС РФ принял сторону организаций и предпринимателей. Он указал, что лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС, не могут быть привлечены к ответственности за непредставление деклараций по данному налогу (см., например, [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 30.10.2007 N 4544/07). Подробнее об этом см. [Энциклопедию](#) спорных ситуаций по НДС.

7. Для применения пониженной ставки НДС или освобождения от уплаты данного налога при реализации медицинских изделий необходимо представить в инспекцию регистрационное удостоверение

В соответствии с [абз. 3 подп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ](#) реализация медицинских изделий облагается НДС по ставке 10 процентов. С 1 января 2014 г. вступила в силу новая редакция данного подпункта: согласно внесенному уточнению из сферы действия этой нормы исключены важнейшие и жизненно необходимые медицинские изделия, реализация которых на основании [абз. 4 подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ](#) в новой редакции от налогообложения освобождается. В [п. 5 ст. 164 НК РФ](#) указано, что пониженная ставка НДС предусмотрена также для ввоза медицинских изделий. Напомним, что применяемые в настоящее время перечни медицинских товаров, реализация и ввоз которых облагаются НДС по ставке 10 процентов, утверждены [Постановлением](#) Правительства РФ от 15.09.2008 N 688.

Согласно [подп. 1 п. 2 ст. 149](#) и [п. 2 ст. 150 НК РФ](#) не облагаются НДС ввоз и реализация медицинских

товаров отечественного и зарубежного производства, которые перечислены в перечне, утвержденном Постановлением Правительства РФ (на сегодняшний день - [Постановлением](#) от 17.01.2002 N 19). До 1 января 2014 г. к таким товарам относится, в частности, важнейшая и жизненно необходимая медицинская техника ([абз. 4 подп. 1 п. 2 ст. 149](#) НК РФ). С 1 января 2014 г. вместо термина "медицинская техника" используется термин "медицинские изделия". Тем самым употребляемая терминология приведена в соответствие с Федеральным [законом](#) от 21.11.2011 N 323-ФЗ "Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации", поскольку в данном [Законе](#) содержится только термин "медицинские изделия".

Как для использования пониженной ставки НДС, так и для освобождения от уплаты налога нужно представить в инспекцию регистрационное удостоверение на медицинское изделие. Минфин России и ранее разъяснял, что пониженная ставка или освобождение от налогообложения применяется при ввозе и реализации изделий медицинского назначения (медицинской техники), если имеется регистрационное удостоверение, в котором указан код товара, содержащийся в одном из упомянутых выше перечней (см., например, Письма от 21.10.2013 N [03-07-07/43912](#), от 23.09.2013 N [03-07-07/39401](#), от 20.09.2013 N [03-07-07/38972](#), от 17.09.2013 N [03-07-07/38384](#)).

Чтобы использовать соответствующую льготу, удостоверение, выданное при регистрации изделия медицинского назначения (медицинской техники), можно представлять до 1 января 2017 г. Такой срок установлен в связи со следующими обстоятельствами.

В соответствии с [ч. 4 ст. 38](#) Федерального закона от 21.11.2011 N 323-ФЗ "Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации" с 1 января 2013 г. на территории России разрешается обращение только тех медицинских изделий, которые зарегистрированы в установленном Правительством РФ порядке. Согласно [п. 6](#) Правил государственной регистрации медицинских изделий, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 27.12.2012 N 1416, факт госрегистрации медицинского изделия подтверждается регистрационным удостоверением, которое действует бессрочно. Новая [форма](#) регистрационного удостоверения на медицинское изделие утверждена Приказом Росздравнадзора от 16.01.2013 N 40-Пр/13.

В [Письме](#) Росздравнадзора от 28.08.2007 N 04-16491/07 разъясняется, что в удостоверениях, выдаваемых ранее при регистрации медицинской техники, после слов "изделие медицинского назначения" в скобках указывалось "изделие медицинской техники". При регистрации изделий медицинского назначения данная запись отсутствовала. По мнению Росздравнадзора, это позволяло идентифицировать изделия медицинского назначения и медицинскую технику. Согласно [подп. "б" п. 2](#) Постановления Правительства РФ от 27.12.2012 N 1416 "Об утверждении Правил государственной регистрации медицинских изделий" до 1 января 2017 г. такие удостоверения бессрочного действия подлежат замене на регистрационные удостоверения на медицинское изделие по новой форме.

8. Установлены особенности налогообложения для недропользователей морских месторождений углеводородного сырья

Согласно [подп. 2 п. 1.6.1 разд. II](#) Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов предполагалось ввести специальную систему налогового регулирования, применяемую при разработке новых морских месторождений углеводородного сырья, расположенных в границах внутренних морских вод, территориального моря, на континентальном шельфе РФ и в Каспийском море.

1 января 2014 г. вступили в силу поправки, внесенные в Налоговый [кодекс](#) РФ в связи с созданием указанной системы налогового регулирования. Рассмотрим нововведения, касающиеся НДС.

Место реализации углеводородного сырья, добытого на морском месторождении, и место реализации услуг (работ) в границах континентального шельфа

По общему правилу, установленному в [п. 1 ст. 147](#) НК РФ, местом реализации признается Россия, если товар находится на территории РФ, не отгружается и не транспортируется или если товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на российской территории. Однако начиная с 1 января 2014 г. при определении места реализации углеводородного сырья необходимо учитывать особенности, предусмотренные в [п. 2 ст. 147](#) НК РФ. Местом реализации углеводородного сырья, добытого на морском месторождении, и продуктов его технического передела является Россия, если присутствует одно из обстоятельств, указанных в [п. 1 ст. 147](#) НК РФ, или если:

- товар находится на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне РФ или в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря и при этом не отгружается и не транспортируется;

- товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на указанных территориях.

Что касается определения места реализации работ (услуг), то необходимо отметить следующее. По

общему правилу, установленному в [п. 2.1 ст. 148 НК РФ](#), Россия признается местом реализации работ (услуг), если выполнение работ или оказание услуг осуществляется в целях геологического изучения, разведки и добычи углеводородного сырья на участках недр, расположенных полностью или частично на континентальном шельфе и (или) в исключительной экономической зоне РФ.

С 1 января 2014 г. в [п. 2.1 ст. 148 НК РФ](#) внесен ряд изменений.

Во-первых, данные положения распространяются на указанные в [подп. 1](#) этой нормы работы (услуги), которые осуществлены в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря.

Во-вторых, в [подп. 1 п. 2.1 ст. 148 НК РФ](#) уточнено, какие работы (услуги) в целях признания России их местом реализации относятся к геологическому изучению и разведке морских месторождений углеводородного сырья.

В-третьих, перечень работ, в отношении которых применяются нормы [п. 2.1 ст. 148 НК РФ](#), дополнен работами по консервации, демонтажу и ликвидации искусственных островов, установок, сооружений и иного имущества, расположенного на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне РФ, в российской части дна Каспийского моря, а также работами по строительству (бурению) скважин для добычи углеводородного сырья ([подп. 1 и 2 п. 2.1 ст. 148 НК РФ](#)).

Расширен перечень операций, облагаемых НДС по нулевой ставке

Реализация услуг по международной перевозке товаров облагается НДС по нулевой ставке ([подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ](#)). С 1 января 2014 г. эта норма дополнена новым [абз. 8](#), согласно которому к международным перевозкам приравниваются работы (услуги) по перевозке и транспортировке углеводородного сырья, если пункт отправления находится на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне РФ или в российской части дна Каспийского моря, а пункт назначения расположен за пределами России или территорий под ее юрисдикцией. Для подтверждения права на применение нулевой ставки в такой ситуации налогоплательщик помимо контракта на оказание услуг (его копии) должен представить копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, удостоверяющих факт вывоза товаров (новая редакция [подп. 3 п. 3.1 ст. 165 НК РФ](#)).

Помимо прочего, по нулевой ставке НДС с 1 января 2014 г. облагается реализация углеводородного сырья, добытого на морском месторождении, а также продуктов его технологического передела в случае вывоза таких товаров из пункта отправления на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне РФ или в российской части дна Каспийского моря в пункт назначения за пределами России или территорий под ее юрисдикцией ([подп. 2.9 п. 1 ст. 164 НК РФ](#)). Данная норма не применяется, если указанные товары вывозятся под таможенной процедурой экспорта. Следует отметить, что для применения нулевой ставки в этой ситуации налогоплательщик представляет в инспекцию контракт на поставку товаров или его копию, а также копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, подтверждающих факт вывоза товаров ([п. 1.1 ст. 165 НК РФ](#)). В соответствии с [п. 9 ст. 165 НК РФ](#) удостоверяющие документы должны быть представлены в течение 180 дней с даты оформления транспортных, товаросопроводительных и иных документов с указанием пункта назначения за пределами территории РФ. Если в этот срок они не поданы, то установленные в [подп. 2.9 п. 1 ст. 164 НК РФ](#) операции по реализации углеводородного сырья и продуктов его передела облагаются НДС по ставке 18 процентов. В случае последующего представления налогоплательщиком необходимых документов уплаченные суммы налога возмещаются в порядке и на условиях, предусмотренных [ст. ст. 176 и 176.1 НК РФ](#).

Об изменениях, внесенных в часть первую Налогового кодекса РФ, см. Практический [комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся НДСФЛ, см. Практический [комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся налога на прибыль, см. Практический [комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся НДСПИ, см. Практический [комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся транспортного налога, см. Практический [комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся налога на имущество организаций, см. Практический [комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

9. Определены особенности расчета пропорции при осуществлении операций, как облагаемых НДС, так и освобожденных от налогообложения

Налогоплательщики, которые осуществляют операции, как облагаемые НДС, так и освобожденные от

обложения указанным налогом, для применения вычета должны рассчитать пропорцию, предусмотренную [п. 4 ст. 170 НК РФ](#).

1 апреля 2014 г. вступила в силу новая редакция данного [пункта](#). Согласно [абз. 8 п. 4 ст. 170 НК РФ](#) при расчете упомянутой пропорции эмитенты российских депозитарных расписок не учитывают:

- сделки по размещению и (или) погашению российских депозитарных расписок;
- сделки по приобретению и реализации представляемых ценных бумаг, которые связаны с размещением и (или) погашением российских депозитарных расписок.

Кроме того, в [п. 4.1 ст. 170 НК РФ](#), вступившем в силу также 1 апреля 2014 г., установлены особенности расчета указанной пропорции. В частности, согласно [подп. 4](#) названного пункта при определении стоимости услуг по предоставлению займа денежными средствами или ценными бумагами и по сделкам РЕПО, реализация которых освобождается от налогообложения, учитывается сумма доходов в виде процентов, начисленных налогоплательщиком в текущем налоговом периоде (месяце).

В соответствии с [подп. 5 п. 4.1 ст. 170 НК РФ](#) при определении стоимости ценных бумаг, реализация которых освобождается от налогообложения, учитывается сумма получаемого от такой реализации дохода, которая представляет собой совокупную положительную разницу между исчисляемой согласно [ст. 280 НК РФ](#) ценой реализованных ценных бумаг и расходами на их приобретение и (или) реализацию, рассчитываемыми также в порядке, предусмотренном указанной [статьей](#). Отрицательная разница при определении суммы чистого дохода не учитывается.

При определении стоимости ценных бумаг, реализация которых освобождается от налогообложения, не учитываются операции по погашению депозитарных расписок при получении представляемых ценных бумаг и по передаче представляемых ценных бумаг при размещении депозитарных расписок, удостоверяющих права на представляемые ценные бумаги ([подп. 5 п. 4.1 ст. 170 НК РФ](#)).

10. Расширен перечень организаций, которые вправе включать в состав расходов "входной" НДС

Согласно [п. 5 ст. 170 НК РФ](#) некоторые организации имеют право включать в расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли, сумму НДС, уплаченную поставщикам в отношении приобретаемых товаров (работ, услуг). Этими организациями являются, в частности, банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды.

С 1 апреля 2014 г. данное право также предоставлено:

- организаторам торговли (в том числе биржам);
- клиринговым организациям;
- профессиональным участникам рынка ценных бумаг;
- управляющим компаниям инвестиционных фондов (в том числе паевых) и негосударственных пенсионных фондов.

Напомним, что суммы НДС, которые получены такими организациями по операциям, подлежащим налогообложению, уплачиваются в бюджет ([п. 5 ст. 170 НК РФ](#)).

11. День передачи недвижимости по передаточному акту признается моментом определения базы по НДС

Моментом определения налоговой базы по НДС при реализации недвижимого имущества с 1 июля 2014 г. будет признаваться дата передачи этого объекта покупателю по передаточному акту (иному документу о передаче). Соответствующее положение содержится в новом [п. 16 ст. 167 НК РФ](#). Отметим, что день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров также является моментом определения налоговой базы ([подп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ](#)).

Напомним, что до настоящего момента позиция компетентных органов и арбитражных судов была следующей: моментом определения налоговой базы при реализации недвижимости следует считать день оформления госрегистрации права собственности покупателя на объект или день оплаты (частичной оплаты) в зависимости от того, что наступило раньше. Разъяснения Минфина России и судебную практику по данному вопросу см. в [Энциклопедии](#) спорных ситуаций по НДС.

12. Счет-фактуру может подписать уполномоченный представитель индивидуального предпринимателя

С 1 июля 2014 г. для индивидуального предпринимателя законодательно закреплена возможность передавать право подписи счета-фактуры третьему лицу. Такие изменения внесены в [абз. 1 п. 6 ст. 169 НК РФ](#). Представитель должен быть уполномочен доверенностью. При этом требование об указании реквизитов свидетельства о госрегистрации предпринимателя сохраняется.

Следует отметить, что ранее этот вопрос урегулирован не был. Контролирующие органы в своих разъяснениях настаивали, что счет-фактура должен быть подписан предпринимателем лично и предоставить соответствующие полномочия третьему лицу такой налогоплательщик не вправе. Однако в судебном порядке споры по данному вопросу решались в пользу предпринимателей. Дополнительные материалы см. в [Энциклопедии спорных ситуаций по НДС](#).

13. В целях исчисления НДС "суммовые разницы" переименованы в "разницы в сумме"

База по НДС не корректируется в случае изменения курса иностранной валюты (условных единиц), если согласно условиям договора оплата реализованных товаров (работ, услуг, имущественных прав) предусмотрена в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или условных единицах ([п. 4 ст. 153 НК РФ](#)). Возникающие при изменении курса разницы назывались "суммовыми разницами в части налога". С 1 июля 2014 г. они переименованы в "разницы в сумме налога" ([п. 4 ст. 153 НК РФ](#)). Соответствующее изменение внесено также и в [абз. 5 п. 1 ст. 172 НК РФ](#).

14. До 2016 г. полеты в Крым и Севастополь облагаются НДС по нулевой ставке

Оказываемые с 18 марта 2014 г. до 1 января 2016 г. услуги по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа, пункт отправления или пункт назначения которых расположен на территории Крыма или Севастополя, облагаются НДС по нулевой ставке ([подп. 4.1 п. 1 ст. 164 НК РФ](#), [п. п. 3, 4 ст. 2 Федерального закона от 04.06.2014 N 151-ФЗ](#)). В этом случае для подтверждения права применения нулевой ставки необходимо представить в налоговый орган реестр перевозочных документов, в которых определен маршрут с указанием пунктов назначения и отправления ([п. 6.1 ст. 165 НК РФ](#)).

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- при совершении операций, которые не облагаются НДС согласно [ст. 149 НК РФ](#), не нужно выставлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж ([п. 5 ст. 168](#), [п. 3 ст. 169 НК РФ](#));
- налогоплательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны представлять в инспекцию декларации по данному налогу только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи ([абз. 1 п. 5 ст. 174 НК РФ](#));
- декларацию по НДС должны представлять в том числе лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой налога. Подавать ее нужно в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи ([абз. 1 п. 5 ст. 174 НК РФ](#));
- посредники, не являющиеся налогоплательщиками НДС, при осуществлении деятельности в интересах плательщика данного налога должны вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур ([п. 3.1 ст. 169 НК РФ](#));
- из [п. 1 ст. 119 НК РФ](#) исключено указание на субъекта правонарушения - налогоплательщика. Таким образом, оштрафовать за несвоевременное представление налоговой декларации по [ст. 119 НК РФ](#) можно и лиц, не являющихся плательщиками НДС, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой налога, а также налоговых агентов ([п. 1 ст. 119 НК РФ](#));
- для применения права на освобождение от НДС ввоза и реализации важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий, а также права на использование пониженной ставки при ввозе и реализации иных медицинских изделий нужно представить регистрационное удостоверение ([абз. 4 подп. 1 п. 2 ст. 149](#), [п. 2 ст. 150](#), [абз. 3 подп. 4 п. 2 ст. 164](#), [п. 5 ст. 164 НК РФ](#));
- не облагается НДС реализация услуг по доверительному управлению средствами пенсионных накоплений, средствами выплатного резерва и средствами пенсионных накоплений застрахованных лиц, которым установлена срочная пенсионная выплата ([подп. 29 п. 2 ст. 149 НК РФ](#));
- не облагаются НДС операции по уступке (переуступке) прав (требований) по обязательствам, возникающим на основании финансовых инструментов срочных сделок, реализация которых освобождается от налогообложения согласно [подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ](#) ([подп. 30 п. 2 ст. 149 НК РФ](#));
- не облагаются НДС определенные операции, осуществляемые в рамках клиринговой деятельности ([подп. 15.2 п. 3 ст. 149 НК РФ](#));
- в [подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ](#) уточнено, что от НДС освобождается выполнение НИОКР за счет средств бюджетов фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, которые созданы в соответствии с Федеральным [законом](#) от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной

научно-технической политике" ([подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ](#));

- установлены дополнительные условия для признания России местом реализации углеводородного сырья, добытого на морском месторождении: если указанное сырье находится на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне РФ или в российской части дна Каспийского моря и при этом не отгружается и не транспортируется либо если на указанных территориях сырье находится в момент начала отгрузки и транспортировки ([п. 2 ст. 147 НК РФ](#));

- к облагаемым НДС по нулевой ставке операциям отнесены реализация углеводородного сырья, вывозимого из пункта отправления на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне РФ или в российской части дна Каспийского моря в пункт назначения за пределами России или территорий, находящихся под ее юрисдикцией, а также соответствующие работы (услуги) по перевозке указанного сырья ([абз. 8 подп. 2.1 п. 1 и подп. 2.9 п. 1 ст. 164 НК РФ](#)).

С 1 апреля 2014 г.:

- установлены особенности расчета пропорции при осуществлении операций, как облагаемых НДС, так и освобожденных от налогообложения ([п. п. 4, 4.1 ст. 170 НК РФ](#));

- расширен перечень организаций, которые вправе включать в состав расходов "входной" НДС ([п. 5 ст. 170 НК РФ](#)).

С 1 июля 2014 г.:

- моментом определения налоговой базы по НДС при реализации недвижимого имущества признается дата передачи этого объекта покупателю по передаточному акту или иному документу о передаче ([п. 16 ст. 167 НК РФ](#));

- счет-фактуру может подписать уполномоченный представитель индивидуального предпринимателя ([абз. 1 п. 6 ст. 169 НК РФ](#));

- "суммовые разницы в части налога" переименованы в "разницы в сумме налога" ([п. 4 ст. 153 НК РФ, абз. 5 п. 1 ст. 172 НК РФ](#)).

С 1 октября 2014 г.:

- ввоз в Россию расходных материалов для научных исследований, аналоги которых не производятся в России, освобождается от НДС ([подп. 17 ст. 150 НК РФ](#)).

Акцизы ([гл. 22 НК РФ](#))

Федеральный закон от 30.09.2013 N 269-ФЗ

1. Дополнительно увеличится ставка акциза на автомобильный бензин 4-го и 5-го классов

Налогообложение подакцизных товаров в 2014 и 2015 г. будет осуществляться по ставкам в повышенных размерах, которые были запланированы предыдущей редакцией [п. 1 ст. 193 НК РФ](#). Дополнительная индексация предусмотрена только для ставок акциза на автомобильный бензин классов 4 и 5. Так, на бензин 4-го класса ставка акциза в 2014 г. равна 9916 руб. (вместо 9416 руб.), в 2015 г. - 10 858 руб. (вместо 10 358 руб.) за 1 т, а на бензин 5-го класса она составит в 2014 г. 6450 руб. (вместо 5750 руб.), в 2015 г. - 7750 руб. (вместо 6223 руб.) за 1 т.

2. При определенных условиях передача собственнику подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, освобождается от обложения акцизами

С 2014 г. не облагается акцизами передача собственнику или по его указанию другим лицам подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, если данные товары реализуются за пределы территории РФ в соответствии с таможенной процедурой экспорта. Освобождение названных операций от налогообложения производится с учетом потерь в пределах норм естественной убыли. Такое дополнение внесено в [абз. 1 подп. 4 п. 1 ст. 183 НК РФ](#). Особенности освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ установлены [ст. 184 НК РФ](#).

Перечень документов, которые при вывозе подакцизных товаров за пределы территории РФ в соответствии с таможенной процедурой экспорта необходимо подать в инспекцию для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза, определен в [п. 7 ст. 198 НК РФ](#). Согласно данной норме с 1 января 2014 г. пакет этих документов представляется в течение шести месяцев с момента подачи в налоговый орган банковской гарантии. До 1 января 2014 г. документы должны были представляться в

течение 180 календарных дней со дня реализации подакцизных товаров.

3. Освобождение от уплаты акциза при реализации за пределы России подакцизных товаров предоставляется только при наличии банковской гарантии

С 1 января 2014 г. от уплаты акциза при совершении операций, указанных в [подп. 4 п. 1 ст. 183 НК РФ](#), налогоплательщик освобождается при подаче в налоговый орган только банковской гарантии ([п. 2 ст. 184 НК РФ](#)). Ранее можно было представить или банковскую гарантию, или поручительство банка.

Банковская гарантия подается в инспекцию не позднее 25-го числа месяца, в котором у налогоплательщика возникает обязанность представления декларации по акцизам. Отметим, что ранее данного уточнения в [абз. 1 п. 2 ст. 184 НК РФ](#) не было, но это следовало из системного толкования норм [гл. 22 НК РФ](#). Такие же разъяснения давал и Минфин России (Письма от 30.04.2013 [N 03-07-06/15244](#), от 22.05.2012 [N 03-07-15/1/10](#)).

Требования к банковской гарантии несколько изменились. Теперь к ней применяются требования, установленные [ст. 74.1 НК РФ](#) с учетом следующих особенностей, перечисленных в новой редакции [п. 2 ст. 184 НК РФ](#):

- банковская гарантия должна предусматривать обязанность банка уплатить акциз в случае непредставления налогоплательщиком документов в порядке и сроки, указанные в [п. п. 7 и 7.1 ст. 198 НК РФ](#), и неперечисления налогоплательщиком акциза;

- сумма, на которую выдана банковская гарантия, должна обеспечивать исполнение обязательства по уплате в бюджет в полном объеме суммы акциза, исчисленной по реализованным подакцизным товарам, вывезенным за пределы России в соответствии с таможенной процедурой экспорта или ввозимым в портовую особую экономическую зону в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны;

- срок действия банковской гарантии, предоставляемой в целях освобождения от уплаты акциза при совершении операций, которые предусмотрены [подп. 4 п. 1 ст. 183 НК РФ](#), должен составлять не менее 10 месяцев со дня истечения установленного срока исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате акциза, обеспеченной банковской гарантией. Отметим, что до 1 января 2014 г. срок действия банковской гарантии в данном случае должен составлять не менее 9 месяцев со дня реализации подакцизных товаров на экспорт.

Кроме того, в [п. 2 ст. 184 НК РФ](#) теперь установлено общее требование для банков, предоставивших банковские гарантии в целях освобождения от уплаты акциза при совершении операций, предусмотренных [подп. 4 п. 1 ст. 183 НК РФ](#), а также в целях одновременного освобождения от уплаты авансового платежа акциза и акциза по алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции. Данное требование предусматривает, что не позднее дня, следующего за днем выдачи такой гарантии, банк должен уведомить об этом налоговый орган по месту учета налогоплательщика в порядке, определенном ФНС России.

В остальном правила освобождения от обложения акцизами при реализации подакцизных товаров за пределы России остались прежними.

4. В уведомлении о максимальных розничных ценах на табачные изделия нужно указывать и минимальные розничные цены

Максимальная розничная цена табачных изделий представляет собой цену, выше которой единица упаковки (пачка) не может быть реализована потребителям. Данная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий ([п. 2 ст. 187.1 НК РФ](#)).

Уведомление о максимальных розничных ценах подается налогоплательщиком не позднее чем за 10 календарных дней до начала налогового периода (календарного месяца), начиная с которого будут применяться указанные в нем максимальные цены. С 1 января 2014 г. в таком уведомлении указываются также минимальные розничные цены, исчисленные в соответствии с законодательством РФ в сфере охраны здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма и последствий потребления табака ([абз. 1 п. 3 ст. 187.1 НК РФ](#)). Каждое уведомление должно содержать полный перечень марок (наименований) табачных изделий.

Согласно [п. 3 ст. 187.1 НК РФ](#) форму уведомления, порядок его заполнения и представления в налоговый орган устанавливает ФНС России. В [Письме](#) от 25.12.2013 [N ГД-4-3/23382@](#) налоговое ведомство порекомендовало налогоплательщикам до утверждения указанных документов использовать размещенные на сайте ФНС России в разделе "Юридическим лицам" ("Акцизы") форму уведомления о минимальных и максимальных розничных ценах на табачные изделия, производимые на территории РФ, и формат его представления в электронном виде.

5. Производители алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции, осуществляющие закупку этилового спирта в государствах - членах Таможенного союза, уплачивают авансовый платеж акциза

С 1 июля 2014 г. производители алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции в случае использования ими этилового спирта-сырца (в том числе ввозимого в Россию с территорий государств - членов Таможенного союза и являющегося товаром Таможенного союза) должны уплатить авансовый платеж акциза (п. 8 ст. 194 НК РФ). Ранее такой платеж перечислялся, только если для производства применялся этиловый спирт-сырец, произведенный на территории России.

Согласно п. 8 ст. 194 НК РФ авансовый платеж акциза уплачивается до закупки (ввоза) этилового спирта-сырца и (или) до совершения с ним операции, предусмотренной подп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ. Датой ввоза этилового спирта в Россию с территорий государств - членов Таможенного союза признается дата его оприходования покупателем - производителем алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции (абз. 4 п. 8 ст. 194 НК РФ).

Размер авансового платежа определяется исходя из общего объема ввозимого в Россию спирта этилового (в том числе спирта-сырца) и соответствующей ставки акциза, установленной п. 1 ст. 193 НК РФ (абз. 5 п. 8 ст. 194 НК РФ). Платеж производится не позднее 15-го числа текущего налогового периода исходя из общего объема этилового спирта, ввоз которого производителями алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции будет осуществляться в этом периоде (п. 6 ст. 204 НК РФ).

В целом требования к производителям алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции, перечисляющим авансовый платеж акциза, и порядок его уплаты при ввозе в Россию закупаемого в государствах - членах Таможенного союза этилового спирта аналогичны действующим в отношении производителей названной продукции, использующих этиловый спирт, произведенный на территории РФ.

Следует обратить внимание, что в новом п. 21 ст. 204 НК РФ предусмотрены действия налогоплательщика в случае, если объем фактически ввезенного этилового спирта с территории государств - членов Таможенного союза отличается (полностью или частично) от указанного в первичном извещении, а также при изменении наименования поставщика.

Производители алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции должны будут провести инвентаризацию приобретенного этилового спирта, ввезенного из государств - членов Таможенного союза, сумма акциза по которому не принята к вычету по состоянию на 31 июля 2014 г. Данные сведения об остатках этилового спирта нужно направить в инспекции по месту учета не позднее 5 августа 2014 г. Если используемый в качестве сырья этиловый спирт, являющийся товаром Таможенного союза, отгружен производителям до 1 августа 2014 г., то вычеты акцизов по нему будут производиться в порядке ст. 201 НК РФ в редакции, действующей до указанной даты. Такие переходные положения установлены ст. 3 Федерального закона от 30.09.2013 N 269-ФЗ.

6. Уточнен порядок проставления отметок в реестрах счетов-фактур, представляемых налогоплательщиками, которые имеют свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции или на переработку прямогонного бензина

Налогоплательщики, имеющие свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, вправе принять к вычету сумму акциза, начисленную при приобретении денатурированного этилового спирта, который использован для производства неспиртосодержащей продукции (п. 11 ст. 200 НК РФ). Вычет применяется при представлении документов, перечисленных в п. 11 ст. 201 НК РФ. Среди них значатся реестры счетов-фактур, выставленных продавцами денатурированного этилового спирта (имеющими соответствующее свидетельство на его производство). С 1 января 2014 г. в силу подп. 3 п. 11 ст. 201 НК РФ такие реестры должны содержать отметки налогового органа, в котором состоит на учете покупатель денатурированного этилового спирта. Данная отметка проставляется в течение пяти дней с момента представления покупателем в инспекцию налоговой декларации по акцизам и реестра счетов-фактур (либо не позднее пяти дней с наиболее поздней из дат подачи одного из указанных документов).

Изменения, аналогичные внесенным в подп. 3 п. 11 ст. 201 НК РФ, предусмотрены для подп. 2 п. 13 ст. 201 НК РФ, в котором речь идет о реестрах счетов-фактур, выставляемых налогоплательщиками, имеющими свидетельство на производство прямогонного бензина. Эти реестры необходимы для применения вычета по акцизам продавцом, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при реализации такого бензина налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина. Срок проставления отметки налогового органа - не позднее пяти дней с момента

представления в инспекцию покупателем налоговой декларации по акцизам и реестра счетов-фактур (либо не позднее пяти дней с наиболее поздней из дат подачи одного из названных документов).

Формы и порядки заполнения реестров счетов-фактур, указанных в [подп. 3 п. 11](#) и [подп. 2 п. 13 ст. 201](#) НК РФ, порядки их представления в налоговые органы, а также образцы отметки налогового органа будут утверждены ФНС России.

7. Уточнены правила возмещения сумм акцизов

В [п. п. 2 и 3 ст. 203](#) НК РФ уточнено, что зачет или возврат излишне уплаченных сумм акциза производится в общеустановленном порядке, предусмотренном [ст. 78](#) НК РФ. При этом, как и ранее, при наличии у налогоплательщика недоимки по акцизу, иным федеральным налогам, задолженности по пеням и штрафам налоговый орган самостоятельно производит зачет переплаты акциза в счет погашения таких сумм в течение трех налоговых периодов, следующих за истекшим. Если же недоимка по налогам (задолженность по пеням и штрафам) отсутствует, переплата по заявлению налогоплательщика направляется на уплату текущих платежей по акцизу и (или) иным федеральным налогам.

Кроме того, скорректирован порядок возмещения сумм акциза, уплаченных по операциям реализации подакцизных товаров на экспорт. С 1 января 2014 г. в [п. 4 ст. 203](#) НК РФ установлено, что документы, предусмотренные [п. 7 ст. 198](#) НК РФ, должны представляться одновременно с декларацией по акцизам, в которой сумма акциза заявлена к возмещению. Отметим, что ранее подобного указания не было и право налогоплательщика на получение возмещения не связывалось с обязанностью представления им декларации, отражающей сумму этого возмещения. Срок возмещения (три месяца) отсчитывался именно от дня представления документов, предусмотренных [п. 7 ст. 198](#) НК РФ.

С 2014 г. на принятие решения о возмещении сумм акциза налоговому органу отведено семь дней после окончания камеральной проверки соответствующей декларации ([п. 4 ст. 203](#) НК РФ). Такой срок предусмотрен для случая, когда при проведении проверки нарушений законодательства о налогах и сборах не выявлено. При обнаружении нарушений составляется акт налоговой проверки в соответствии со [ст. 100](#) НК РФ. Акт и другие материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который принимает решение в порядке, установленном [ст. 101](#) НК РФ. Одновременно с решением о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности принимается решение о полном возмещении суммы акциза, заявленной в декларации, либо о ее частичном возмещении и об отказе в возмещении в другой части, либо о полном отказе в возмещении. В течение пяти дней со дня принятия решения налоговый орган должен сообщить о нем в письменной форме налогоплательщику.

В [п. 4 ст. 203](#) НК РФ закреплено также, какие сведения должны отражаться в декларации по акцизам, представляемой за период, в котором налогоплательщик подает документы, предусмотренные [п. 7 ст. 198](#) НК РФ. В ней указываются:

- объем (количество) подакцизных товаров, факт экспорта которых документально подтвержден;
- заявленная к возмещению сумма акциза, уплаченная в бюджет вследствие отсутствия банковской гарантии;
- налоговый период, на который приходится дата реализации подакцизных товаров на экспорт, определяемая в соответствии с [п. 2 ст. 195](#) НК РФ;
- номер и дата контракта на поставку подакцизных товаров иностранному покупателю.

8. Скорректирован порядок аннулирования первичных извещений об уплате (освобождении от уплаты) авансового платежа акциза по алкогольной продукции и представления нового извещения

В [п. 20 ст. 204](#) НК РФ предусмотрен порядок аннулирования покупателем этилового спирта ранее представленного извещения об уплате (освобождении от уплаты) авансового платежа акциза (первичного извещения) и представления нового извещения в случае необходимости замены поставщика этилового спирта и (или) изменения объема закупаемого (передаваемого) этилового спирта. С 2014 г. изменение объема в целях акциза возможно в случае фактических потерь в процессе перевозки этилового спирта, его хранения, перемещения в структуре одной организации и последующей технологической обработки (в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти).

Кроме того, в [п. 20 ст. 204](#) НК РФ установлены перечни документов, которые покупатель - производитель алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции должен подать вместе с заявлением об аннулировании первичного извещения в случаях, если:

- в период действия первичного извещения об уплате (освобождении от уплаты) авансового платежа акциза закупка спирта осуществлена в меньшем объеме по сравнению с указанным в этом извещении и

закупка недопоставленного объема спирта у иного продавца в данном периоде не производилась;

- осуществлен возврат этилового спирта продавцу;
- поставка (закупка) этилового спирта в меньшем объеме произошла в результате фактических потерь в процессе его перевозки, хранения, перемещения в структуре одной организации и последующей технологической обработки.

Из [абз. 1 п. 20 ст. 204](#) НК РФ исключено положение о том, что ранее представленное извещение должно быть аннулировано до окончания срока его действия. Однако данное правило сохранилось в [п. п. 10 и 14 ст. 204](#) НК РФ. ФНС России в Письме от 29.01.2014 N ГД-4-3/1243@ разъяснила, что аннулирование извещений по истечении срока, установленного [п. п. 10 и 14 ст. 204](#) НК РФ, не является основанием для отказа в проставлении отметки во вновь представленном извещении. Не предусмотрены налоговым законодательством и санкции за подачу заявления об аннулировании первичного извещения после окончания срока его действия. Налоговое ведомство указало, что положения о сроке аннулирования извещения будут исключены из названных пунктов с 1 июля 2014 г.

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- дополнительно проиндексированы ставки акциза на автомобильный бензин 4-го и 5-го классов ([п. 1 ст. 193](#) НК РФ);

- передача собственнику или по его указанию другим лицам подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, освобождается от налогообложения, если данные товары реализуются за пределы территории РФ в соответствии с таможенной процедурой экспорта с учетом потерь (в пределах норм естественной убыли) ([абз. 1 подп. 4 п. 1 ст. 183](#) НК РФ);

- освобождение от уплаты акциза при совершении операций, перечисленных в [подп. 4 п. 1 ст. 183](#) НК РФ, применяется при подаче в налоговый орган только банковской гарантии ([п. 2 ст. 184](#) НК РФ). Скорректированы требования к банковской гарантии;

- отметка налогового органа в реестрах счетов-фактур, представляемых налогоплательщиками, которые имеют свидетельства на производство неспиртосодержащей продукции или на переработку прямогонного бензина, проставляется в течение пяти дней с момента подачи покупателем в инспекцию налоговой декларации по акцизам и реестра счетов-фактур (либо не позднее пяти дней от наиболее поздней из дат подачи одного из указанных документов) ([подп. 3 п. 11 и подп. 2 п. 13 ст. 201](#) НК РФ);

- документы, предусмотренные [п. 7 ст. 198](#) НК РФ для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза при вывозе подакцизных товаров за пределы России в соответствии с таможенной процедурой экспорта, должны представляться одновременно с декларацией по акцизам, в которой сумма акциза заявлена к возмещению ([п. 4 ст. 203](#) НК РФ).

С 1 июля 2014 г.:

- производители алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции в случае закупки этилового спирта-сырца в государствах - членах Таможенного союза должны уплатить авансовый платеж акциза ([п. 8 ст. 194](#) НК РФ).

Налог на доходы физических лиц (гл. 23 НК РФ)

Федеральный закон от 23.07.2013 N 212-ФЗ,

Федеральный закон от 30.09.2013 N 268-ФЗ,

Федеральный закон от 02.11.2013 N 306-ФЗ

1. Изменен порядок получения физлицами имущественного вычета по расходам на приобретение (строительство) жилья

С 1 января 2014 г. в новой редакции изложена [ст. 220](#) НК РФ, регулирующая основания и порядок получения имущественного вычета по НДФЛ.

Наиболее значительные изменения коснулись имущественного вычета по расходам на приобретение (строительство) жилья. В частности, с 2014 г. действует положение, согласно которому налогоплательщик, не использовавший при приобретении одного объекта недвижимости всю сумму вычета (в настоящее время - 2 млн руб.), вправе получить остаток в случае покупки (строительства) другого жилья ([абз. 2 подп. 1 п. 3 ст. 220](#) НК РФ).

Новая редакция [ст. 220](#) НК РФ не содержит положений о распределении имущественного вычета по расходам на приобретение жилья между совладельцами при покупке недвижимости в общую долевую или общую совместную собственность ([абз. 25 подп. 2 п. 1 ст. 220](#) НК РФ в ред., действовавшей до 1 января

2014 г.). Таким образом, каждый из совладельцев вправе получить указанный вычет в пределах 2 млн руб. (см. Письмо Минфина России от 30.12.2013 N 03-04-05/58429). Если же участник общей долевой или общей совместной собственности не обратился в инспекцию, он сохраняет право на получение такого вычета по другому объекту недвижимости в полном объеме.

Следует отметить, что имущественный вычет по расходам на погашение процентов по целевым займам (кредитам) выделен отдельным подпунктом ([подп. 4 п. 1 ст. 220 НК РФ](#)). Данный вычет предоставляется при наличии документов, подтверждающих право на имущественный вычет по расходам на приобретение жилья и, в отличие от последнего, в отношении только одного объекта недвижимости ([п. 4 и абз. 2 п. 8 ст. 220 НК РФ](#)). Кроме того, установлено ограничение по его размеру - не более 3 млн руб.

Помимо прочего, уточнен перечень документов, которые подтверждают право на получение имущественного вычета по расходам на приобретение жилья и которые подаются вместе с соответствующей декларацией в налоговый орган ([подп. 6 п. 3 ст. 220 НК РФ](#)). С 1 января 2014 г. для получения указанного вычета и вычета по расходам на погашение процентов физлицу не нужно подавать заявление. Как указал в своем заключении комитет Государственной думы по бюджету и налогам, в соответствии с [п. 1 ст. 80 НК РФ](#) декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах и об иных данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. В связи с этим представления физлицом отдельного заявления не требуется.

В [п. 6 ст. 220 НК РФ](#) также законодательно установлена возможность родителей (опекунов, попечителей, усыновителей и приемных родителей) получить имущественные вычеты по расходам на покупку жилья и на погашение процентов в отношении объектов недвижимости, приобретенных за счет средств этих физлиц в собственность их несовершеннолетних детей (подопечных). Напомним, что позиция относительно правомерности получения данного вычета родителями была высказана Конституционным Судом РФ в [Постановлении](#) от 01.03.2012 N 6-П.

Кроме того, в [абз. 3 п. 8 ст. 220 НК РФ](#) установлено право физлица на получение имущественных вычетов по расходам на покупку жилья и на погашение процентов у нескольких налоговых агентов. Дата возникновения права на получение данных вычетов не имеет значения ([Письмо](#) Минфина России от 26.03.2014 N 03-04-07/13348, направлено [Письмом](#) ФНС России от 09.04.2014 N ПА-4-11/6649).

Обращаем внимание, что положения новой редакции [ст. 220 НК РФ](#) применяются к правоотношениям, возникшим после 1 января 2014 г. ([п. 2 ст. 2](#) Федерального закона от 23.07.2013 N 212-ФЗ). Если право на получение имущественного вычета возникло у физлица до указанной даты, то такие правоотношения регулируются [нормами](#) Налогового кодекса РФ в редакции, действовавшей до внесения в них изменений, даже если эти отношения не завершены на начало 2014 г. ([п. 3 ст. 2](#) Федерального закона от 23.07.2013 N 212-ФЗ). Минфин России в [Письмах](#) от 25.04.2014 N [03-04-05/19540](#), от 12.02.2014 N [03-04-05/5598](#) разъяснил, что новые правила применяются налогоплательщиками, которые ранее не использовали право на получение имущественного налогового вычета, в отношении расходов на приобретение (строительство) жилья, право собственности на которое зарегистрировано начиная с 1 января 2014 г. Аналогичный вывод содержится в [Письмах](#) Минфина России от 28.11.2013 N [03-04-05/51477](#), от 27.11.2013 N [03-04-05/51408](#), от 28.10.2013 N [03-04-05/45699](#), от 24.10.2013 N [03-04-05/44997](#) и др. В [п. 4 ст. 2](#) Федерального закона от 23.07.2013 N 212-ФЗ особо отмечено, что ограничение по размеру имущественного вычета в сумме расходов на погашение процентов не применяется в отношении целевых кредитов (в том числе при рефинансировании), полученных до 1 января 2014 г. Кроме того, из [Писем](#) Минфина России от 01.04.2014 N [03-04-05/14436](#), от 24.03.2014 N [03-04-05/12807](#), от 20.03.2014 N [03-04-05/12126](#) можно сделать вывод, что возможность неоднократного получения имущественного вычета до его использования в предельном размере не распространяется на правоотношения, возникшие до 1 января 2014 г.

2. Уточнен перечень лиц, которые признаются налоговыми агентами при осуществлении операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок

С 1 января 2014 г. в [гл. 23 НК РФ](#) введена новая [ст. 226.1 НК РФ](#). Она регулирует особенности исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами при совершении операций с ценными бумагами, операций с финансовыми инструментами срочных сделок, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов. В [п. 2](#) этой статьи содержится перечень лиц, признаваемых налоговыми агентами при совершении названных операций, а также операций РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги, и операций займа ценными бумагами. Напомним, что ранее перечень налоговых агентов содержался, в частности, в [п. 18 ст. 214.1 НК РФ](#). В соответствии с Федеральным [законом](#) от 02.11.2013 N 306-ФЗ (далее - Закон N 306-ФЗ) данный пункт признан утратившим силу ([п. 3 ст. 2](#) Закона N 306-ФЗ). Новый перечень более подробный.

Согласно [п. 4 ст. 230 НК РФ](#) лица, признаваемые налоговыми агентами в соответствии со [ст. 226.1 НК](#)

РФ, обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения:

- о доходах, в отношении которых ими был исчислен и удержан НДФЛ;
- лицах, являющихся получателями этих доходов (при наличии такой информации);
- суммах налогов, начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ за налоговый период.

Данная информация представляется в порядке, установленном [ст. 289 НК РФ](#) для налоговых расчетов налоговыми агентами по налогу на прибыль организаций. Напомним, что согласно [п. 4 ст. 289 НК РФ](#) налоговые расчеты по итогам налогового периода представляются налоговыми агентами не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

ФНС России в [Письме](#) от 19.02.2014 N БС-4-11/2821 разъяснила, что указанные налоговые агенты не обязаны применять общий порядок представления сведений о доходах физлиц по [форме 2-НДФЛ](#). Однако упомянутые изменения вступили в силу 1 января 2014 г., следовательно, сведения о доходах физлиц за 2013 г., по которым налоговая база определяется налоговыми агентами в соответствии с ранее действовавшими положениями Налогового [кодекса](#) РФ, должны подаваться в порядке, действовавшем в 2013 г., т.е. по [форме 2-НДФЛ](#).

Согласно [подп. 3 п. 2 ст. 226.1 НК РФ](#) налоговым агентом, в частности, признается российская организация, осуществляющая выплату налогоплательщику дохода по выпущенным этой организацией ценным бумагам, права по которым учитываются в реестре ценных бумаг такой организации на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по этим ценным бумагам, на следующих счетах:

- лицевом счете владельца этих ценных бумаг;
- депозитном лицевом счете;
- лицевом счете доверительного управляющего, если этот доверительный управляющий не является профессиональным участником рынка ценных бумаг.

В [подп. 7 п. 2 ст. 226.1 НК РФ](#) указано, кто признается налоговым агентом при выплате доходов по некоторым видам ценных бумаг, которые учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ. Как и ранее, им признается депозитарий, осуществляющий на основании депозитарного договора выплату (перечисление) налогоплательщику дохода в денежной форме по некоторым видам ценных бумаг, которые учитываются на этих счетах. Перечень ценных бумаг в отличие от ранее установленного скорректирован. Теперь в него включены:

- государственные ценные бумаги РФ с обязательным централизованным хранением;
- государственные ценные бумаги субъектов РФ с обязательным централизованным хранением;
- муниципальные ценные бумаги с обязательным централизованным хранением независимо от даты государственной регистрации их выпуска;
- эмиссионные ценные бумаги с обязательным централизованным хранением, выпущенные российскими организациями, выпуск (государственная регистрация) которых или присвоение идентификационного номера которым осуществлены после 1 января 2012 г.;
- иные эмиссионные ценные бумаги, выпущенные российскими организациями, за исключением эмиссионных ценных бумаг с обязательным централизованным хранением выпусков, государственная регистрация которых или присвоение идентификационного номера которым осуществлены до 1 января 2012 г.

Напомним, что ранее перечень, применяемый в данном случае, был сформулирован следующим образом ([п. 1 ст. 214.6 НК РФ](#), [абз. 5 п. 18 ст. 214.1 НК РФ](#)):

- федеральные государственные эмиссионные ценные бумаги с обязательным централизованным хранением независимо от даты регистрации их выпуска;
- иные эмиссионные ценные бумаги с обязательным централизованным хранением, государственная регистрация выпуска которых или присвоение идентификационного номера которым осуществлены после 1 января 2012 г.

Согласно [Закону](#) N 306-ФЗ уточнен порядок исчисления и уплаты НДФЛ при выплате дохода по таким ценным бумагам. В связи с этим с 1 января 2014 г. [ст. 214.6 НК РФ](#) изложена в новой редакции. Рассмотрим данные изменения.

3. Уточнен порядок исчисления и уплаты НДФЛ в отношении доходов по некоторым видам ценных бумаг, выплачиваемых иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц

Напомним, что до 1 января 2014 г. действовал следующий порядок при выплате депозитарием доходов по федеральным государственным эмиссионным ценным бумагам с обязательным

централизованным хранением независимо от даты регистрации их выпуска или иным эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением, государственная регистрация выпуска которых или присвоение идентификационного номера которым осуществлены после 1 января 2012 г. Если указанные ценные бумаги учитывались на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя или счете депо депозитарных программ, то применение определенной ставки НДФЛ зависело от того, представили ли иностранный номинальный держатель, иностранный уполномоченный держатель, а также лицо, которому депозитарий открыл счет депо депозитарных программ, информацию о физлице, которому принадлежат данные ценные бумаги (ст. 214.6 НК РФ). Если информация о конечном владельце не была представлена, то налог удерживался по ставке 30 процентов (п. 6 ст. 214.6 НК РФ). При наличии такой информации НДФЛ исчислялся по тем ставкам, которые установлены для соответствующих видов доходов в Налоговом кодексе РФ и международных соглашениях (п. 1 ст. 214.6 НК РФ). Подробнее об этом порядке см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2013 года.

С 1 января 2014 г. указанный порядок скорректирован. В целом основной принцип остался прежним: при наличии информации налог удерживается по ставке, установленной для данного вида дохода. Если информации нет, применяется ставка в размере 30 процентов. Теперь она предусмотрена в отдельном п. 6 ст. 224 НК РФ. Исключение установлено в отношении некоторых доходов, полученных в виде дивидендов по акциям российских организаций (абз. 2 п. 8 ст. 214.6 НК РФ).

В новой редакции ст. 214.6 НК РФ порядок исчисления налога урегулирован более детально. Так, 30-процентная ставка не применяется, если (п. 8 ст. 214.6 НК РФ):

- доходы по таким ценным бумагам не подлежат налогообложению в соответствии с Налоговым кодексом РФ или международным договором РФ;
- налогообложение этих доходов осуществляется по ставке 0 процентов;
- в соответствии с Налоговым кодексом РФ налоговый агент не исчисляет и не удерживает налог с рассматриваемых доходов.

Согласно п. 9 ст. 214.6 НК РФ, как и ранее, информацию о физлицах, которые осуществляют права по ценным бумагам, и иные сведения, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, представляют налоговому агенту иностранный номинальный держатель, иностранный уполномоченный держатель или лицо, которому депозитарий открыл счет депо депозитарных программ.

Сроки представления такой информации изменены. В зависимости от вида ценных бумаг сведения необходимо представить:

- для ценных бумаг с обязательным централизованным хранением - не позднее пяти рабочих дней с даты, на которую депозитарием, осуществляющим обязательное централизованное хранение ценных бумаг, раскрыта информация о передаче своим депонентам причитающихся им выплат по ценным бумагам;
- для акций российских организаций - не позднее семи рабочих дней с даты, на которую в соответствии с решением организации определяются лица, имеющие право на получение дивидендов.

Напомним, что ранее срок представления информации был установлен в п. 7 ст. 214.6 НК РФ со следующей формулировкой: не позднее трех рабочих дней с даты, на которую депозитарием, осуществляющим обязательное централизованное хранение ценных бумаг, раскрыта информация о передаче своим депонентам причитающихся им выплат по ценным бумагам.

В соответствии с п. 10 ст. 214.6 НК РФ налоговый агент обязан уплатить сумму исчисленного налога в бюджет на 30-й рабочий день с даты его исчисления.

До истечения указанного срока налоговому агенту может быть представлена уточненная обобщенная информация, необходимая для исчисления НДФЛ. В этом случае налоговый агент осуществляет перерасчет исчисленной суммы налога и самостоятельно производит уплату либо возврат ранее удержанной суммы налога. Если же уточненная обобщенная информация представлена менее чем за пять рабочих дней до истечения 30-дневного срока, налоговый агент вправе не осуществлять такой перерасчет. Это предусмотрено в п. 10 ст. 214.6 НК РФ.

Пунктом 11 ст. 214.6 НК РФ установлены формы, в которых должна быть представлена обобщенная информация. Это может быть одна или несколько из следующих форм (по выбору налогового агента):

- документ на бумажном носителе, подписанный уполномоченным лицом иностранной организации;
- электронный документ, подписанный усиленной квалифицированной электронной подписью или усиленной неквалифицированной электронной подписью в соответствии с Федеральным законом от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи", без представления документа на бумажном носителе;
- электронный документ, переданный с использованием системы международных финансовых телекоммуникаций СВИФТ, без представления документа на бумажном носителе.

Следует отметить, что на налогового агента не может быть возложена обязанность по исчислению и уплате не удержанного им НДФЛ. Это правомерно, если налог не был удержан вследствие представления налоговому агенту иностранной организацией, действующей в интересах третьих лиц, недостоверной и (или) неполной информации и (или) документов. Также в данном случае к налоговому агенту не

применяются налоговые санкции. Это предусмотрено в [п. 14 ст. 214.6 НК РФ](#).

4. Установлены особенности проведения налоговых проверок налоговых агентов, которые выплачивают доходы по некоторым видам ценных бумаг иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц

С 1 января 2014 г. Налоговый кодекс РФ дополнен [ст. 214.8](#), устанавливающей виды документов, которые может истребовать у налогового агента инспекция при проведении как камеральной, так и выездной проверки. Кроме того, названная статья предусматривает порядок истребования и представления истребуемых документов. [Статья 214.8 НК РФ](#) применяется при проверке правильности исчисления и уплаты налога налоговым агентом в соответствии со [ст. 214.6 НК РФ](#). Последняя регулирует особенности исчисления и уплаты НДФЛ в отношении доходов по государственным ценным бумагам, муниципальным ценным бумагам, а также эмиссионным ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, если эти доходы выплачиваются иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц.

Так, при проведении проверки инспекция вправе истребовать ([п. 1 ст. 214.8 НК РФ](#)):

- копии документов, удостоверяющих личность физического лица, которое осуществляло права по ценным бумагам российской организации на дату, определенную решением данной организации о выплате дохода по ценным бумагам;

- копии документов, удостоверяющих личность физического лица, в чьих интересах доверительный управляющий осуществлял на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, права по ценным бумагам такой российской организации (ценным бумагам иностранной компании, удостоверяющим права в отношении акций российской организации);

- копии и оригиналы документов, которые подтверждают осуществление физическим лицом на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, прав по ценным бумагам данной российской организации (ценным бумагам иностранной компании, удостоверяющим права в отношении акций российской организации), а также документы, которые служат подтверждением налогового резидентства такого лица;

- копии и оригиналы документов, которые подтверждают осуществление доверительным управляющим на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, прав по ценным бумагам этой российской организации в интересах физического лица, а также документы, которые служат подтверждением налогового резидентства такого лица;

- иные документы, подтверждающие правильность исчисления и уплаты НДФЛ, включая те, которые свидетельствуют о достоверности информации, представленной действующими в интересах третьих лиц иностранными организациями.

Минфин России в [Письме](#) от 09.01.2014 N 03-08-05/82 отметил следующее. Перечень истребуемых документов является открытым. В связи с этим при налоговой проверке могут запрашиваться также документы, подтверждающие право налогоплательщика применять налоговые ставки и льготы, предусмотренные международными соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Требование о представлении документов направляется в порядке [ст. 93 НК РФ](#). Если у агента нет необходимых документов, он направляет соответствующий запрос действовавшей в интересах третьих лиц иностранной организации, которой был выплачен доход по ценным бумагам российских организаций ([п. 2 ст. 214.8 НК РФ](#)).

Истребованные документы необходимо представить в налоговый орган не позднее трех месяцев со дня получения агентом требования ([п. 3 ст. 214.8 НК РФ](#)).

В соответствии с [п. 4 ст. 214.8 НК РФ](#) документы могут быть запрошены налоговыми органами у уполномоченного органа иностранного государства в случаях, предусмотренных международными договорами РФ.

В силу [п. 14 ст. 214.6 НК РФ](#) при отказе иностранной организации представить необходимые документы по запросу налогового органа на налогового агента не может быть возложена обязанность по исчислению и уплате не удержанного им НДФЛ. Налоговые санкции в этом случае также к нему не применяются.

5. Установлены особенности налогообложения для недропользователей морских месторождений углеводородного сырья

Согласно [подп. 2 п. 1.6.1 разд. II](#) Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов предполагалось установить специальную систему налогового регулирования, применяемую при разработке новых морских месторождений углеводородного

сырья, расположенных в границах внутренних морских вод, территориального моря, на континентальном шельфе РФ и в Каспийском море.

1 января 2014 г. вступили в силу поправки, внесенные в Налоговый кодекс РФ в связи с созданием такой системы налогового регулирования. Рассмотрим нововведения, касающиеся НДФЛ.

Физлицо признается налоговым резидентом России, если фактически находится в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ). С 1 января 2014 г. исчисление указанного 183-дневного срока пребывания лица на территории РФ не прерывается на периоды его выезда не только для краткосрочного лечения и обучения, но и для исполнения трудовых и иных обязанностей, которые связаны с выполнением работ или оказанием услуг на морских месторождениях углеводородного сырья.

В этой связи следует обратить внимание на Письмо Минфина России от 02.04.2012 N 03-04-06/6-89. В нем финансовое ведомство пришло к выводу, что выплаты физлицу за работу по трудовому договору на ледостойкой стационарной платформе на континентальном шельфе РФ признаются доходами, полученными за пределами России. Таким образом, с учетом данной позиции Минфина России, если работники, занятые на морских месторождениях, в течение календарного года будут находиться на территории РФ (или на указанных месторождениях) более 183 дней, они должны будут самостоятельно по итогам года исчислять и уплачивать НДФЛ, а также подавать декларацию (подп. 3 п. 1 и п. 3 ст. 228 НК РФ).

Об изменениях, внесенных в часть первую Налогового кодекса РФ, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся НДС, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся налога на прибыль, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся НДФЛ, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся транспортного налога, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся налога на имущество организаций, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

6. Проиндексированы фиксированные авансовые платежи, которые уплачивают работающие по найму у физлиц на основании патента иностранные граждане

Иностранные граждане, которые осуществляют трудовую деятельность по найму у физлиц на основании патента, выданного в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации", уплачивают НДФЛ в виде фиксированных авансовых платежей в размере 1000 руб. в месяц (п. п. 1, 2 ст. 227.1 НК РФ). Размер этих платежей индексируется на коэффициент-дефлятор (п. 3 ст. 227.1 НК РФ).

Приказом Минэкономразвития России от 07.11.2013 N 652 утверждены коэффициенты-дефляторы на 2014 г. В целях НДФЛ данный коэффициент равен 1,216. Таким образом, в 2014 г. авансовые платежи по НДФЛ для указанных иностранных граждан составят 1216 руб. в месяц. Обратим внимание, что данный Приказ был опубликован в "Российской газете" 22 ноября 2013 г. При этом согласно п. 2 ст. 11 НК РФ названные значения должны были быть опубликованы до 20 ноября указанного года.

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- новый порядок получения имущественного вычета по расходам на приобретение жилья применяется к правоотношениям, возникшим после 1 января 2014 г. (п. 2 ст. 2 Федерального закона от 23.07.2013 N 212-ФЗ);

- действует положение, согласно которому налогоплательщик, не использовавший при приобретении одного объекта недвижимости всю сумму вычета (в настоящее время - 2 млн руб.), вправе получить остаток в случае покупки (строительства) другого жилья (абз. 2 подп. 1 п. 3 ст. 220 НК РФ);

- при покупке недвижимости в общую долевую или общую совместную собственность каждый из совладельцев вправе получить имущественный вычет в пределах 2 млн руб. (положение о распределении имущественного вычета между совладельцами теперь не содержится в ст. 220 НК РФ);

- имущественный вычет по расходам на погашение процентов по целевым займам (кредитам) на приобретение жилья ограничен по размеру - не более 3 млн руб. Данный вычет предоставляется при

наличии документов, подтверждающих право на имущественный вычет по расходам на приобретение жилья и, в отличие от последнего, в отношении только одного объекта недвижимости ([подп. 4 п. 1, п. 4, абз. 2 п. 8 ст. 220 НК РФ](#));

- уточнен перечень лиц, которые признаются налоговыми агентами при осуществлении операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок ([ст. 226.1 НК РФ](#));

- уточнен порядок исчисления и уплаты НДФЛ в отношении доходов по некоторым видам ценных бумаг, выплачиваемых иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц ([ст. 214.6 НК РФ](#));

- установлены особенности проведения налоговых проверок налоговых агентов, которые выплачивают доходы по некоторым видам ценных бумаг иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц ([ст. 214.8 НК РФ](#));

- период пребывания физлица в России в целях определения его налогового статуса не прерывается на период исполнения трудовых обязанностей на морских месторождениях углеводородного сырья ([п. 2 ст. 207 НК РФ](#));

- фиксированные авансовые платежи, которые уплачивают иностранные граждане, работающие по найму у физлиц на основании патента, в 2014 г. составляют 1216 руб. в месяц ([п. 3 ст. 227.1 НК РФ](#), [Приказ Минэкономразвития России от 07.11.2013 N 652](#)).

Налог на прибыль организаций ([гл. 25 НК РФ](#))

**Федеральный закон от 22.07.2008 N 158-ФЗ,
Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ,
Федеральный закон от 29.11.2012 N 206-ФЗ,
Федеральный закон от 23.07.2013 N 213-ФЗ,
Федеральный закон от 23.07.2013 N 215-ФЗ,
Федеральный закон от 23.07.2013 N 248-ФЗ,
Федеральный закон от 30.09.2013 N 267-ФЗ,
Федеральный закон от 30.09.2013 N 268-ФЗ,
Федеральный закон от 02.11.2013 N 301-ФЗ,
Федеральный закон от 02.11.2013 N 306-ФЗ,
Федеральный закон от 28.12.2013 N 420-ФЗ,
Федеральный закон от 23.06.2014 N 167-ФЗ**

1. 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 РФ](#)).

2. Урегулирован вопрос учета в доходах и расходах процентов в том случае, когда их выплата происходит не ежемесячно, а в иной предусмотренный договором срок

Федеральным [законом](#) от 28.12.2013 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](#) Федерального закона от 28.12.2013 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.

3. В Налоговом кодексе РФ закреплено, что убытки можно переносить на конец отчетного периода

Федеральным [законом](#) от 28.12.2013 N 420-ФЗ уточнены положения [п. 1 ст. 283](#) НК РФ, регулирующей порядок переноса убытков на будущее. Изменения вступили в силу 1 января 2014 г. ([ч. 1 ст. 6](#) Федерального закона от 28.12.2013 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](#) Федерального закона от 28.12.2013 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.

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

Федеральным [законом](#) от 28.12.2013 N 420-ФЗ 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. Полагаем, что данную норму можно распространить и на случай уменьшения складочного капитала товариществ, поскольку из формулировки в [подп. 4 п. 1 ст. 251](#) НК РФ можно сделать вывод, что законодатель под уставным капиталом подразумевает и складочный капитал товариществ.

Изменения вступили в силу 1 января 2014 г. ([ч. 1 ст. 6](#) Федерального закона от 28.12.2013 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.

5. 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 их реализации 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.

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

С 1 января 2014 г. [подп. 2 п. 4 ст. 271](#) НК РФ дополнен 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.

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](#) Федерального закона от 28.12.2013 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](#)).

7. 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). Исключение 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.

8. 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).

9. Повышающий коэффициент к основной норме амортизации по объектам, используемым в условиях агрессивной среды и (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.

10. 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.

11. 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, в которой установлены особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях (ч. 2 ст. 8 Федерального закона от 02.11.2013 N 306-ФЗ).

В ранее действовавшей редакции ст. 275 НК РФ, в частности, была предусмотрена 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.

Федеральным законом от 02.11.2013 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).

Минфин России в Письме от 22.04.2014 N 03-08-05/18518 разъяснил, что в показатель "д1" включается сумма дивидендов в пользу всех получателей, в том числе иностранных организаций и физлиц-нерезидентов. Аналогичный подход применяется при расчете коэффициента "К". Напомним, что он исчисляется как отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика-получателя, к общей сумме распределяемых дивидендов (п. 5 ст. 275 НК РФ).

Вместе с тем в п. 6 ст. 275 НК РФ установлен специальный порядок расчета налога с дивидендов, получателями которых являются иностранные организации или физлица - нерезиденты РФ. Формула, приведенная в п. 5 ст. 275 НК РФ, в этом случае не применяется, поскольку налоговой базой является вся сумма дивидендов, выплачиваемых иностранному налогоплательщику. Это дает основания полагать, что из общей суммы распределяемых дивидендов, формирующей показатели "К" и "д1", было бы логично исключить дивиденды в пользу нерезидентов РФ.

До внесения с 1 января 2014 г. изменений в ст. 275 НК РФ контролирующие органы придерживались мнения, что показатели "д" (аналогичный показателю "д1") и "К" определяются без учета дивидендов, распределяемых в пользу иностранных организаций и физлиц - нерезидентов РФ (см., например, Письма Минфина России от 25.05.2010 N 03-03-05/109, ФНС России от 05.07.2013 N ЕД-4-3/12209@). Подробнее см. Практическое пособие по налогу на прибыль.

Также в соответствии с Федеральным законом от 02.11.2013 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).

12. При выплате дивидендов по акциям, выпущенным российским эмитентом, депозитарий является налоговым агентом как для иностранной, так и для российской организации

С 24 июня 2014 г. вступила в силу новая редакция подп. 4 - 6 п. 7 ст. 275 НК РФ, из которой следует, что депозитарий является налоговым агентом при выплате дивидендов по акциям, выпущенным российским эмитентом, не только иностранным компаниям, но и российским. Аналогичным образом изменены нормы, которые касаются признания налоговыми агентами указанных в подп. 1 - 3 п. 7 ст. 275 НК РФ российских организаций и доверительного управляющего (Федеральный закон от 23.06.2014 N 167-ФЗ).

Согласно предыдущей редакции п. 7 ст. 275 НК РФ перечисленные лица признавались налоговыми агентами только при выплате дивидендов иностранным организациям. Однако Минфин России разъяснял, что с 1 января 2014 г. депозитарий должен исполнять обязанности налогового агента и в отношении выплат российским организациям, так как с указанной даты он не обязан сообщать эмитенту сведения о получателях доходов (Письма от 16.05.2014 N 03-08-05/23407, N 03-08-05/23409, от 15.05.2014 N 03-08-05/22852, от 14.05.2014 N 03-08-13/22654 (направлено нижестоящим налоговым органам Письмом ФНС России от 26.05.2014 N ГД-4-3/10122@)). В Письме от 07.04.2014 N 03-08-05/15525 Минфин России особо указал, что при выплате дивидендов после 1 января 2014 г. по решению, принятому до этой даты, применяются правила, предусмотренные старой редакцией. Следовательно, в отношении дивидендов, которые выплачиваются российской организации - владельцу ценных бумаг по решению, принятому до 1 января 2014 г., налоговым агентом по налогу на прибыль признается эмитент.

В отсутствие четкой законодательной регламентации могла возникнуть ситуация, когда депозитарий не выполнял обязанностей налогового агента, а эмитент не мог их исполнить, поскольку не имел

необходимой информации. В связи с этим согласно Федеральному [закону](#) от 23.06.2014 N 167-ФЗ введены положения, регулирующие порядок уплаты в бюджет налога с доходов в виде дивидендов по акциям, который не был исчислен, удержан и уплачен при его выплате. Обязанность исчислить в соответствии с [п. 5 ст. 275](#) НК РФ и уплатить налог на прибыль в указанных случаях возлагается на российские организации, фактически получившие в 2014 г. указанный доход ([ч. 2 ст. 3](#) Федерального закона N 167-ФЗ). Данные положения вступают в силу с 1 января 2015 г. ([ч. 2 ст. 4](#) Федерального закона N 167-ФЗ). Уплатить налог организации обязаны не позднее 30 марта 2015 г. ([п. 7 ст. 6.1, абз. 1 п. 1 ст. 287, п. 4 ст. 289](#) НК РФ, [ч. 2 ст. 3](#) Федерального закона N 167-ФЗ).

Кроме того, в [ч. 3 ст. 3](#) Федерального закона N 167-ФЗ предусмотрена обязанность депозитария с 1 до 31 января 2015 г. сообщить в инспекцию информацию о перечисленных российским организациям в 2014 г. дивидендах, с которых не был удержан налог на прибыль.

Подробнее см. Практическое пособие по налогу на [прибыль](#).

13. Организации, осуществляющие деятельность в сфере культуры и искусства, могут одновременно учитывать расходы на приобретение и модернизацию основных средств

С 1 января 2014 г. музеи, театры, библиотеки и концертные организации, являющиеся бюджетными учреждениями, вправе отказаться от применения общеустановленного порядка начисления амортизации в отношении амортизируемого имущества ([п. 7 ст. 259](#) НК РФ). В этом случае затраты на приобретение и модернизацию, реконструкцию, дооборудование, достройку, техническое перевооружение объектов основных средств учитываются в материальных расходах в полной сумме по мере ввода объектов в эксплуатацию. Исключение составляют лишь объекты недвижимого имущества - их по-прежнему необходимо амортизировать.

Кроме того, музеи, являющиеся бюджетными учреждениями, затраты на приобретение изданий и культурных ценностей в Музейный фонд РФ начиная с 2014 г. могут учитывать в прочих расходах, связанных с производством и реализацией, на момент их покупки ([подп. 6 п. 2 ст. 256](#) НК РФ).

Обратим внимание: из прежней формулировки [подп. 6 п. 2 ст. 256](#) НК РФ следовало, что стоимость произведений искусства не учитывается ни в расходах через механизм начисления амортизации, ни в прочих расходах. Аналогичные разъяснения содержались в [Письме](#) УФНС России по г. Москве от 28.06.2010 N 16-15/067484@. Однако в некоторых случаях налогоплательщики начисляли амортизацию по данным основным средствам (например, картинам), а налоговые органы для оспаривания таких действий налогоплательщика доказывали, что эти объекты являются произведениями искусства (см., например, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 26.06.2008 N А50-14710/07).

14. Расходы на рекламные мероприятия при кино- и видеообслуживании не нормируются

Расходы на рекламу, не указанные в [абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264](#) НК РФ, для целей налогообложения прибыли признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой согласно [ст. 249](#) НК РФ. Упомянутые в [абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264](#) НК РФ расходы на рекламу учитываются без ограничений. С 1 января 2014 г. в [абз. 2](#) указанной нормы внесено дополнение, согласно которому расходы на проведение рекламных мероприятий при кино- и видеообслуживании не нормируются.

15. Для организаций, осуществляющих деятельность в сфере культуры и искусства, снижена административная нагрузка

С 2014 г. являющиеся бюджетными учреждениями театры, музеи, библиотеки, концертные организации не должны исчислять и уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль ([абз. 2 п. 3 ст. 286](#) НК РФ). Соответственно у них нет обязанности по итогам отчетных периодов (I квартала, полугодия и девяти месяцев календарного года) представлять налоговые декларации, составленные по упрощенной форме. Согласно [абз. 2 п. 2 ст. 289](#) НК РФ указанные учреждения обязаны подавать декларацию по налогу на прибыль только по истечении календарного года.

16. 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.

17. 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.

18. Расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов не нормируются

С 1 января 2014 г. отменено нормирование расходов на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в целях налога на прибыль. Соответствующие изменения внесены в подп. 13 п. 1 ст. 264, п. 38 ст. 270 НК РФ. Напомним, что ранее такие затраты признавались в пределах норм, установленных Постановлениями Правительства РФ от 07.12.2001 N 861, от 30.07.2009 N 628.

19. Дополнен перечень расходов на освоение природных ресурсов

Расширен перечень затрат, признаваемых в целях налогообложения прибыли расходами на освоение природных ресурсов. С 1 января 2014 г. к ним относятся расходы на проведение работ по зарезке боковых стволов эксплуатационных скважин (абз. 1 п. 1 ст. 261 НК РФ). В силу абз. 3 п. 2 ст. 261 НК РФ эти суммы должны учитываться в базе по налогу на прибыль равномерно в течение 12 месяцев. Размер затрат на проведение упомянутых выше работ определяется в порядке, аналогичном принятому для исчисления сумм, использованных для осуществления геолого-поисковых и геолого-разведочных работ по разведке полезных ископаемых. Основанием для расчетов служат акты выполненных работ по договорам с подрядчиками и суммы фактически понесенных затрат, признаваемых расходами на освоение природных ресурсов (абз. 1 п. 3 ст. 325 НК РФ).

Напомним, что вопрос учета издержек на проведение работ по зарезке боковых стволов эксплуатационных скважин не был урегулирован Налоговым кодексом РФ. Согласно позиции Президиума ВАС РФ, выраженной в Постановлении от 01.02.2011 N 11495/10, расходы на указанные работы могли признаваться либо как затраты на реконструкцию, которые увеличивают первоначальную стоимость, либо как затраты на капитальный ремонт. При решении данного вопроса необходимо было учитывать обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения буровых работ. Если соответствующие работы были осуществлены на бездействующих скважинах или в связи с естественным истощением запасов

нефти, возникшим, в частности, в результате нормированной закачки воды в отдельные пласты, то расходы на резку боковых стволов увеличивают первоначальную стоимость амортизируемого имущества в порядке учета затрат на реконструкцию. Работы, проведенные в технически неисправных скважинах или в связи с предельной обводненностью пластов, которая образовалась в результате прорыва пластовых вод, следует признать капитальным ремонтом. Таким образом, при отсутствии единого подхода к учету по сути аналогичных расходов судам при разрешении споров необходимо было выяснять обстоятельства проведения соответствующих работ по каждой скважине.

20. Установлены особенности налогообложения кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций

С 1 января 2014 г. в Налоговом кодексе РФ установлены особенности исчисления доходов и расходов кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций (ст. ст. 297.1, 297.2 НК РФ). Предусмотрено право формирования ими резервов на возможные потери по займам (ст. 297.3 НК РФ). Напомним, что в соответствии с п. 2 ч. 3 ст. 1 Федерального закона от 18.07.2009 N 190-ФЗ "О кредитной кооперации" кредитным потребительским кооперативом признается добровольное объединение физических и (или) юридических лиц на основе членства, а также по территориальному, профессиональному и (или) иному принципу для удовлетворения финансовых потребностей членов. Микрофинансовой организацией является юридическое лицо, осуществляющее микрофинансовую деятельность, в частности предоставляющее займы в сумме не более 1 млн руб. (п. п. 1 - 3 ч. 1 ст. 2 Федерального закона от 02.07.2010 N 151-ФЗ "О микрофинансовой деятельности и микрофинансовых организациях").

Налоговый кодекс РФ дополнен ст. 297.1. Данная статья регулирует особенности определения доходов кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций. Согласно п. 2 ст. 297.1 НК РФ к доходам указанных организаций в целях гл. 25 НК РФ относятся, в частности, следующие доходы:

- проценты по займам;
- суммы, полученные по возвращенным займам, убытки от списания которых ранее были учтены в составе расходов;
- суммы, полученные по возвращенным займам, списанным за счет созданных резервов, отчисления на создание которых ранее были учтены в расходах в порядке, установленном в ст. 297.3 НК РФ. Данная статья регулирует порядок создания резервов на возможные потери по займам.

Согласно п. 3 ст. 297.1 НК РФ названные организации не учитывают в доходах:

- страховые выплаты, полученные по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщика;
- страховые выплаты, полученные по договорам страхования имущества, являющегося обеспечением обязательств заемщика (залогом).

При этом указанные суммы не признаются доходом в пределах суммы непогашенной задолженности заемщика по заемным (кредитным) средствам, начисленным процентам и признанным судом штрафным санкциям, пеням, погашаемой за счет указанных страховых выплат.

Статья 297.2 НК РФ устанавливает особенности определения расходов данными налогоплательщиками. В частности, расходами кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций признаются:

- расходы по гарантиям, поручительствам, которые предоставлены кредитным потребительским кооперативам и микрофинансовым организациям другими организациями и физическими лицами;
- суммы отчислений в резерв на возможные потери по займам;
- страховые взносы по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщика кредитного потребительского кооператива или микрофинансовой организации, в которых указанные организации являются выгодоприобретателем, при условии компенсации данных расходов заемщиками.

Следует отметить, что кредитные потребительские кооперативы и микрофинансовые организации вправе создавать резервы на возможные потери по займам (п. 1 ст. 297.3 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 297.3 НК РФ суммы отчислений в такие резервы, сформированные в порядке, который устанавливается ЦБ РФ в соответствии с Федеральным законом от 18.07.2009 N 190-ФЗ "О кредитной кооперации" и Федеральным законом от 02.07.2010 N 151-ФЗ "О микрофинансовой деятельности и микрофинансовых организациях", включаются в состав внереализационных расходов в течение отчетного (налогового) периода. Отметим, что упомянутый порядок ЦБ РФ пока не утвержден.

Кроме того, кредитные потребительские кооперативы и микрофинансовые организации теперь не могут вести учет доходов и расходов кассовым методом (п. 1 ст. 273 НК РФ).

21. Скорректирован перечень ценных бумаг, учитываемых

**на специальных счетах депо, при выплате дохода по которым
иностранным организациям, действующим в интересах третьих
лиц, депозитарий признается налоговым агентом**

В соответствии с действовавшей до 1 января 2014 г. редакцией [абз. 10 п. 1 ст. 310](#) НК РФ налог с дохода в денежной форме по некоторым видам ценных бумаг, выплачиваемого иностранным организациям, которые действуют в интересах третьих лиц, исчислял и удерживал депозитарий. Данное правило применялось при одновременном соблюдении следующих условий:

1) в депозитарии открыты:

- счет депо иностранного номинального держателя;
- счет депо иностранного уполномоченного держателя;
- счет депо депозитарных программ;

2) на счетах учитываются:

- федеральные государственные эмиссионные ценные бумаги с обязательным централизованным хранением независимо от даты регистрации их выпуска;
- иные эмиссионные ценные бумаги с обязательным централизованным хранением, государственная регистрация выпуска которых или присвоение ему идентификационного номера осуществлены после 1 января 2012 г.

Особенности налогообложения указанных доходов предусмотрены [ст. 310.1](#) НК РФ. Напомним, что до 1 января 2014 г. основной применяемый в отношении таких доходов принцип заключался в следующем. Депозитарий исчислял налог по ставке, установленной для соответствующего вида дохода Налоговым кодексом РФ или международным соглашением, если иностранная организация, действовавшая в интересах третьих лиц, предоставляла ему определенную информацию, в частности сведения об организации, которая осуществляет права по данным ценным бумагам ([п. п. 2 - 6 ст. 310.1](#) НК РФ). Если такая информация не была предоставлена или была предоставлена с нарушением установленного порядка, налог исчислялся по ставке 30 процентов ([п. 7 ст. 310.1](#) НК РФ). Подробнее об этом см. Практическое [пособие](#) по налогу на прибыль.

В то же время Минфин России в [Письме](#) от 29.12.2012 N 03-00-08 отметил, что все находящиеся в настоящее время в обращении государственные ценные бумаги РФ являются федеральными государственными эмиссионными ценными бумагами с обязательным централизованным хранением. Согласно [подп. 7 п. 2 ст. 310](#) НК РФ налог на прибыль не исчисляется и не удерживается налоговым агентом с доходов, перечисляемых иностранным организациям, в случаях выплаты процентных доходов по государственным ценным бумагам РФ.

В связи с этим возникла неопределенность в отношении того, возлагаются ли на депозитарии обязанности налоговых агентов по исчислению и удержанию налога на прибыль с сумм выплачиваемых иностранным организациям процентных доходов по государственным ценным бумагам РФ, которые учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ. С учетом [п. 7 ст. 3](#) НК РФ, согласно которому все неустраиваемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, финансовое ведомство сделало следующий вывод. Налоговый агент не исчисляет и не удерживает налог на прибыль с процентных доходов, которые выплачиваются по федеральным государственным эмиссионным ценным бумагам с обязательным централизованным хранением, учитываемым на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ. Аналогичный вывод сделан в [Письме](#) Минфина России от 02.08.2013 N 03-08-05/31185.

С 1 января 2014 г. [Законом](#) N 306-ФЗ скорректирован перечень ценных бумаг, учитываемых на специальных счетах депо, которые открыты депозитарием иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц.

В данный перечень включены ([абз. 10 - 15 п. 1 ст. 310](#), [п. 1 ст. 310.1](#) НК РФ):

- государственные ценные бумаги РФ с обязательным централизованным хранением;
- государственные ценные бумаги субъектов РФ с обязательным централизованным хранением;
- муниципальные ценные бумаги с обязательным централизованным хранением;
- выпущенные российскими организациями эмиссионные ценные бумаги с обязательным централизованным хранением, государственная регистрация выпуска которых или присвоение ему идентификационного номера осуществлены после 1 января 2012 г.;
- иные эмиссионные ценные бумаги, выпущенные российскими организациями (за исключением эмиссионных ценных бумаг с обязательным централизованным хранением, государственная регистрация выпуска которых или присвоение ему идентификационного номера осуществлены до 1 января 2012 г.).

22. Уточнен порядок исчисления и уплаты налога

на прибыль в отношении доходов по некоторым видам ценных бумаг, выплачиваемых иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц

Как отмечено выше, остался прежним основной принцип, применяемый при исчислении налога в отношении дохода, который выплачивается иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, по некоторым учитываемым на специальных счетах депо ценным бумагам. Депозитарий исчисляет налог по ставке, установленной Налоговым кодексом РФ или международным соглашением для соответствующего вида дохода, если иностранная организация предоставит ему определенную информацию, в частности сведения об организации, которая осуществляет права по данным ценным бумагам. Исключение установлено в отношении некоторых доходов, полученных в виде дивидендов по акциям российских организаций (абз. 2 п. 9 ст. 310.1 НК РФ).

Если эта информация не предоставлена или предоставлена с нарушением установленного порядка, налог исчисляется по ставке 30 процентов.

В новой редакции ст. 310.1 НК РФ, вступившей в силу 1 января 2014 г., порядок исчисления налога прописан более детально. Так, в п. 9 ст. 310.1 НК РФ предусмотрено, что 30-процентная ставка не применяется в следующих случаях:

- доходы по указанным ценным бумагам не подлежат налогообложению в соответствии с Налоговым кодексом РФ или международным договором РФ;
- налогообложение таких доходов осуществляется по налоговой ставке 0 процентов;
- в соответствии с Налоговым кодексом РФ налоговый агент не исчисляет и не удерживает налог с этих доходов.

Следует отметить, что 30-процентная ставка теперь предусмотрена отдельным пунктом ст. 284 НК РФ - п. 4.2.

Согласно п. 10 ст. 310.1 НК РФ информация об организациях, которые осуществляют права по ценным бумагам, и иные предусмотренные Налоговым кодексом РФ сведения предоставляются налоговому агенту, как и ранее, иностранным номинальным держателем, иностранным уполномоченным держателем или лицом, которому депозитарий открыл счет депо депозитарных программ. Законом N 306-ФЗ сроки предоставления такой информации изменены и зависят от вида ценных бумаг:

- для ценных бумаг с обязательным централизованным хранением - не позднее пяти рабочих дней с даты, на которую депозитарий, осуществляющий обязательное централизованное хранение ценных бумаг, раскрыл информацию о передаче своим депонентам причитающихся им выплат по ценным бумагам;
- для акций российских организаций - не позднее семи рабочих дней с даты, на которую в соответствии с решением организации определяются лица, имеющие право на получение дивидендов.

Напомним, что ранее срок предоставления информации был установлен в п. 8 ст. 310.1 НК РФ: не позднее трех рабочих дней с даты, на которую депозитарий, осуществляющий обязательное централизованное хранение ценных бумаг, раскрыл информацию о передаче своим депонентам причитающихся им выплат по ценным бумагам.

Согласно п. 11 ст. 310.1 НК РФ налоговый агент обязан уплатить налог в бюджет на 30-й рабочий день с даты его исчисления.

До истечения указанного срока налоговому агенту может быть предоставлена уточненная обобщенная информация, необходимая для исчисления налога на прибыль. В этом случае осуществляется перерасчет суммы налога, уплата либо возврат ранее удержанной суммы налога. Если же уточненная обобщенная информация предоставлена менее чем за пять рабочих дней до истечения 30-дневного срока, налоговый агент вправе не производить такой перерасчет (п. 11 ст. 310.1 НК РФ).

В п. 12 ст. 310.1 НК РФ установлено, в каких формах должна быть предоставлена обобщенная информация (это может быть одна или несколько из следующих форм):

- документ на бумажном носителе, подписанный уполномоченным лицом иностранной организации;
- электронный документ, подписанный усиленной квалифицированной электронной подписью или усиленной неквалифицированной электронной подписью в соответствии с Федеральным законом от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи", без представления документа на бумажном носителе;
- электронный документ, переданный с использованием системы международных финансовых телекоммуникаций СВИФТ, без представления документа на бумажном носителе.

Необходимо отметить, что на налогового агента не может быть возложена обязанность по исчислению и уплате не удержанного им налога на прибыль, если налог не был удержан вследствие предоставления иностранной организацией, действующей в интересах третьих лиц, недостоверной и (или) неполной информации и (или) документов. В этом случае к налоговому агенту не применяются и налоговые санкции (п. 15 ст. 310.1 НК РФ).

23. Установлены особенности проведения проверок налоговых

агентов, выплачивающих доходы по некоторым видам ценных бумаг иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц

С 1 января 2014 г. введена новая [ст. 310.2](#) НК РФ. В ней установлены виды документов, которые инспекция может истребовать у налогового агента при проведении камеральной или выездной проверки, а также порядок их истребования и представления. Положения названной статьи будут применяться при проверке правильности исчисления и уплаты налога налоговым агентом в соответствии со [ст. 310.1](#) НК РФ. Напомним, что эта статья регулирует особенности исчисления и уплаты налога на прибыль с доходов, которые выплачиваются иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, по государственным ценным бумагам, муниципальным ценным бумагам, а также по эмиссионным ценным бумагам, выпущенным российскими организациями.

Так, при проведении проверки инспекция вправе истребовать ([п. 1 ст. 310.2](#) НК РФ):

- копии документов, подтверждающих госрегистрацию и полное наименование организации, которая на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, осуществляла права по ценным бумагам такой российской организации (ценным бумагам иностранной организации, которые удостоверяют права в отношении акций российской организации);

- копии документов, подтверждающих госрегистрацию и полное наименование организации, в интересах которой доверительный управляющий на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, осуществлял права по ценным бумагам такой российской организации (ценным бумагам иностранной организации, удостоверяющим права в отношении акций российской организации);

- копии и оригиналы документов, подтверждающих, что на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода, организация осуществляла права по ценным бумагам такой российской организации (ценным бумагам иностранной организации, удостоверяющим права в отношении акций российской организации), и документы, которые подтверждают налоговое резидентство такой организации;

- копии и оригиналы документов, подтверждающих, что на дату, определенную решением российской организации о выплате дохода по ценным бумагам, доверительный управляющий осуществлял права по ценным бумагам такой российской организации (ценным бумагам иностранной организации, удостоверяющим права в отношении акций российской организации) в интересах организации, и документы, которые подтверждают налоговое резидентство такой организации;

- иные документы, подтверждающие правильность исчисления и уплаты налога, включая те, которые свидетельствуют о достоверности информации, представленной действующими в интересах третьих лиц иностранными организациями.

Минфин России в [Письме](#) от 09.01.2014 N 03-08-05/82 отметил следующее. Перечень истребуемых документов является открытым. В связи с этим при налоговой проверке могут запрашиваться также документы, подтверждающие право налогоплательщика применять налоговые ставки и льготы, предусмотренные международными соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Требование о представлении документов направляется налоговым органом в порядке, установленном в [ст. 93](#) НК РФ. Если у агента нет необходимых документов, то он направляет соответствующий запрос действовавшей в интересах третьих лиц иностранной организации, которой был выплачен доход по ценным бумагам российских организаций ([п. 2 ст. 310.2](#) НК РФ).

Истребованные документы необходимо представить в налоговый орган не позднее трех месяцев со дня получения агентом требования ([п. 3 ст. 310.2](#) НК РФ).

В соответствии с [п. 4 ст. 310.2](#) НК РФ в случаях, предусмотренных международными договорами РФ, документы могут быть запрошены налоговыми органами у уполномоченного органа иностранного государства.

Следует отметить, что, если иностранная организация отказалась по запросу налогового органа представить истребуемые документы, на налогового агента не может быть возложена обязанность по исчислению и уплате не удержанного им налога на прибыль. В этом случае к налоговому агенту не применяются и налоговые санкции ([п. 15 ст. 310.1](#) НК РФ).

24. Налоговые агенты не должны удерживать налог с доходов, возникших у иностранных организаций в связи с размещением обращающихся облигаций, выпуск которых осуществлен после 1 января 2014 г.

Налоговый агент не должен исчислять и удерживать налог с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, в частности, при выплате:

- процентных доходов по ценным бумагам РФ, субъектов РФ и муниципальных образований, а также

по обращающимся облигациям, выпущенным российскими компаниями в соответствии с законодательством иностранных государств (подп. 7 п. 2 ст. 310 НК РФ);

- процентных доходов, выплачиваемых российскими организациями по долговым обязательствам перед иностранными компаниями при выполнении определенных условий (подп. 8 п. 2 ст. 310 НК РФ).

Особенности применения подп. 7 и 8 п. 2 ст. 310 НК РФ определены в п. 2.1 указанной статьи. Например, в целях применения данных норм к российским организациям приравниваются иностранные компании, осуществляющие деятельность в России через постоянное представительство.

Положения подп. 7 и 8 п. 2 ст. 310 НК РФ вступили в силу 1 июля 2012 г. и распространяются на правоотношения по исчислению и удержанию налога с доходов иностранных организаций, возникшие с 1 января 2007 г. Ранее в силу ч. 7 ст. 5 Федерального закона от 29.06.2012 N 97-ФЗ предполагалось, что указанные нормы применяются только в отношении облигаций, выпуск которых осуществлен до 1 января 2014 г. Однако ст. 2 Федерального закона от 23.07.2013 N 215-ФЗ данное ограничение снято, поэтому исполнение обязанностей налогового агента в рассматриваемых случаях не зависит от даты выпуска обращающихся облигаций.

25. Порядок уплаты налога на прибыль участниками региональных инвестиционных проектов

1 января 2014 г. вступили в силу изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ для создания благоприятных налоговых условий в целях осуществления инвестиционной деятельности и поддержки создания новых промышленных предприятий и высокотехнологичных проектов, в том числе на территории Дальневосточного федерального округа.

Подробнее о поправках, внесенных в связи с этим в часть первую Налогового кодекса РФ см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года.

Для участников проекта установлена нулевая ставка по налогу на прибыль, зачисляемому в федеральный бюджет (п. 1.5 ст. 284 НК РФ). Законами субъектов РФ может быть предусмотрена пониженная ставка налога на прибыль, перечисляемого в региональный бюджет (п. 1 ст. 284 НК РФ).

Участник проекта вправе воспользоваться льготной ставкой, если доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации проекта, составляют не менее 90 процентов всех учитываемых доходов (п. 1 ст. 284.3 НК РФ).

Порядок применения нулевой ставки по налогу на прибыль, зачисляемому в федеральный бюджет, установлен п. 2 ст. 284.3 НК РФ. Согласно этому пункту по общему правилу указанная ставка применяется в течение 10 налоговых периодов начиная с периода, в котором были признаны первые доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации регионального инвестиционного проекта.

В отношении ставки налога на прибыль, зачисляемого в бюджеты субъектов РФ, в п. 3 ст. 284.3 НК РФ установлено следующее. Размер данной ставки не может превышать 10 процентов в течение пяти налоговых периодов начиная с периода, в котором были признаны первые доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации проекта. В течение следующих пяти налоговых периодов размер этой ставки не может быть менее 10 процентов.

Если налогоплательщик, который должен осуществить капитальные вложения в срок, не превышающий трех лет со дня включения в реестр, не получит доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации проекта, в течение трех налоговых периодов начиная с периода включения организации в реестр, сроки применения льготных ставок начинают исчисляться с четвертого периода начиная с периода, в котором участник был включен в реестр (п. 4 ст. 284.3 НК РФ). Для налогоплательщиков, осуществляющих капитальные вложения в срок, не превышающий пяти лет, и не получивших доходы от реализации указанных товаров в течение пяти налоговых периодов начиная с периода включения организации в реестр, сроки применения льготных ставок начинают исчисляться с шестого периода начиная с периода, в котором участник был включен в реестр (п. 5 ст. 284.3 НК РФ).

Следует отметить, что участники проекта обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) при реализации проекта и при осуществлении иной хозяйственной деятельности (п. 1 ст. 288.2 НК РФ).

Положения п. 1.5 ст. 284, ст. ст. 284.3, 288.2 НК РФ применяются до 1 января 2029 г. независимо от даты включения организации в реестр (ч. 2 ст. 3 Федерального закона от 30.09.2013 N 267-ФЗ).

О порядке уплаты участниками региональных инвестиционных проектов НДС см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года.

26. Дополнен перечень расходов, учитываемых для целей налога на прибыль

С 1 января 2014 г. в Налоговый кодекс РФ внесены изменения, в соответствии с которыми налогоплательщики вправе включать в базу по налогу на прибыль:

- расходы на добровольное страхование в целях обеспечения финансирования мероприятий, которые предусмотрены планом предупреждения и ликвидации разливов нефти и нефтепродуктов (подп. 9.3 п. 1 ст. 263 НК РФ);

- фактически понесенные налогоплательщиком, к которому переходит право пользования участком недр, затраты в виде компенсации расходов прежнего лицензиата на освоение природных ресурсов, осуществленных в целях приобретения лицензии на пользование этим участком недр (подп. 48.5 п. 1 ст. 264 НК РФ).

27. Установлены особенности обложения налогом на прибыль деятельности по добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении

С 1 января 2014 г. Налоговый кодекс РФ предусматривает особенности определения налоговой базы, доходов и расходов при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении. Таким особенностям посвящены ст. ст. 275.2, 299.3 и 299.4 НК РФ соответственно. Кроме того, в ст. ст. 259 и 259.3 НК РФ введены правила начисления амортизации в отношении основных средств, которые используются исключительно в деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении. Статьей 267.4 НК РФ установлена возможность создания резерва предстоящих расходов, связанных с завершением деятельности по добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении.

Налоговая база и ставка налога

Особенности определения налоговой базы при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении, которые предусмотрены ст. 275.2 НК РФ, применяют только операторы нового морского месторождения и владельцы соответствующих лицензий. Иные налогоплательщики учитывают доходы и расходы от деятельности по добыче углеводородного сырья, в том числе на новых морских месторождениях, в общем порядке с применением ставки, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ (п. 3 ст. 275.2 НК РФ).

К деятельности по добыче углеводородного сырья приравнивается деятельность по поиску, оценке и (или) разведке новых морских месторождений на участке недр, если оператор или лицензиат решил прекратить работы на нем в связи с экономической нецелесообразностью, геологической бесперспективностью или по иным причинам и при этом на данном участке не выделено ни одного нового морского месторождения (абз. 2 п. 2 ст. 275.2 НК РФ).

Налоговая база в отношении деятельности по добыче углеводородного сырья на новых морских месторождениях определяется отдельно от базы по иным видам деятельности (абз. 1 п. 2 ст. 275.2 НК РФ). Следует учесть, что база также должна исчисляться отдельно по каждому месторождению, если оператор или лицензиат добывает углеводородное сырье на нескольких новых морских месторождениях (п. 5 ст. 275.2 НК РФ). В отношении каждого из них с 1 января 2014 г. операторы и владельцы лицензий должны представлять по истечении отчетного и налогового периода декларации с расчетом базы по налогу на прибыль (абз. 4 п. 1 ст. 289 НК РФ). Указанная отчетность подается в инспекцию по месту учета налогоплательщика (в том числе по месту его учета в качестве крупнейшего или в качестве оператора нового морского месторождения углеводородного сырья).

Убыток, который получен от деятельности по добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении, налогоплательщик вправе перенести на будущее в общем порядке (п. 9 ст. 275.2, п. 1 ст. 283 НК РФ). При этом в соответствии с абз. 5 п. 2 ст. 283 НК РФ возможность переноса таких убытков для операторов и владельцев лицензий не ограничена 10-летним сроком. Полученная на одном месторождении прибыль не может быть уменьшена на убыток от осуществления деятельности на иных месторождениях или от иной деятельности налогоплательщика (п. 4 ст. 275.2 НК РФ). Как отмечает Минфин России, под иными месторождениями следует понимать иные новые морские месторождения углеводородного сырья (Письмо Минфина России от 28.04.2014 N 03-06-05-01/19832, направленное Письмом ФНС России от 23.05.2014 N ГД-4-3/10035).

В п. 8 ст. 275.2 НК РФ установлен порядок корректировки доходов и расходов в случае, если добытое на новом морском месторождении углеводородное сырье передается для переработки структурному подразделению организации или третьему лицу на давальческой основе и такая переработка не относится к деятельности, которая связана с добычей указанного сырья, в соответствии с определением, данным в ст. 11.1 НК РФ.

Операторы нового морского месторождения и владельцы соответствующих лицензий применяют к налоговой базе, сформированной согласно положениям ст. 275.2 НК РФ, ставку налога на прибыль в

размере 20 процентов (п. 1.4 ст. 284 НК РФ). Согласно п. 6 ст. 284 НК РФ вся сумма исчисленного налога в данном случае перечисляется в федеральный бюджет.

Следует отметить, что операторы нового морского месторождения углеводородного сырья и владельцы лицензии, указанные в п. 1 ст. 275.2 НК РФ, не вправе применять кассовый метод признания доходов и расходов (п. 1 ст. 273 НК РФ).

Статьей 299.4 НК РФ предусмотрены особенности определения расходов, связанных с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении. В частности, в соответствии с п. 4 этой статьи затраты, которые не могут непосредственно относиться к указанной или иной деятельности налогоплательщика, и расходы, относящиеся к деятельности, которая связана с добычей углеводородного сырья на таком месторождении, осуществляемой в отношении нескольких месторождений, учитываются в доле, определяемой согласно порядку распределения расходов. Соответствующий порядок, устанавливаемый в учетной политике, применяется в течение не менее пяти налоговых периодов. В силу п. 5 ст. 299.4 НК РФ налогоплательщик вправе обратиться в ФНС России с заявлением о согласовании данного порядка. Форму заявления и правила согласования этого порядка утверждает ФНС России.

ФНС России в Письме от 21.01.2014 N ГД-4-3/606@ разъяснила следующее. Налогоплательщик должен определить порядок распределения расходов, указанных в п. 4 ст. 299.4 НК РФ. Его необязательно согласовывать с налоговыми органами, но он должен быть отражен в учетной политике налогоплательщика. В данном Письме ведомство сообщило, что до утверждения формы заявления и порядка, предусмотренных п. 5 ст. 299.4 НК РФ, можно применять рекомендуемую форму, которая прилагается к этому Письму. В названном Письме также приведен порядок рассмотрения данного заявления.

Амортизация основных средств

Для отдельных объектов имущества в п. 3 ст. 259 НК РФ установлен обязательный линейный метод амортизации независимо от метода, предусмотренного налогоплательщиком в учетной политике. С 1 января 2014 г. линейный метод начисления амортизации также должен применяться в отношении основных средств, которые операторы новых морских месторождений и лицензиаты, указанные в п. 1 ст. 275.2 НК РФ, используют исключительно в деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении.

Кроме того, в отношении таких основных средств указанные налогоплательщики могут применять повышающий коэффициент амортизации, но не более 3 (подп. 3 п. 2 ст. 259.3 НК РФ). Если данное амортизируемое имущество начинает использоваться в не связанной с добычей углеводородного сырья деятельности, то начисленная с применением специального коэффициента амортизация подлежит перерасчету. При этом соответствующая разница должна быть включена в состав внереализационных доходов начиная с первого периода применения коэффициента. Такие правила действуют, если рассматриваемые основные средства начинают использоваться в иной деятельности ранее 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором их остаточная стоимость начала составлять менее 20 процентов первоначальной стоимости (абз. 2 подп. 3 п. 2 ст. 259.3 НК РФ).

Специальный порядок признания расходов на освоение природных ресурсов

Установлен специальный порядок признания расходов на освоение природных ресурсов, если эти расходы понесены оператором нового морского месторождения углеводородного сырья и владельцем лицензий, указанными в п. 1 ст. 275.2 НК РФ, при осуществлении деятельности, которая связана с поиском, оценкой и (или) разведкой такого месторождения. Так, с 1 января 2014 г. указанные затраты включаются в базу по налогу на прибыль с 1-го числа месяца, в котором налогоплательщик принял решение об отнесении всей суммы таких затрат (любой ее части) к расходам по деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении (абз. 1 п. 7 ст. 261 НК РФ). Однако уменьшать налоговую базу в таком порядке можно не ранее:

- даты выделения первого нового морского месторождения в границах соответствующего участка недр, т.е. дня первого согласования технологической схемы разработки месторождения (абз. 1, 2 п. 7 ст. 261 НК РФ);

- даты принятия налогоплательщиком решения о прекращении работ на этом участке в связи с экономической нецелесообразностью, геологической бесперспективностью или по иным причинам.

При принятии решения о прекращении работ по перечисленным основаниям налогоплательщик вправе отнести произведенные расходы на освоение природных ресурсов (любую их часть) к затратам, связанным с деятельностью по добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении (абз. 1 п. 8 ст. 261 НК РФ). Это означает, что такие расходы могут быть учтены им с 1-го числа месяца, в котором было принято соответствующее решение.

Если право пользования недрами на соответствующем участке недр прекращено, то расходы на освоение природных ресурсов (любая их часть) также могут быть отнесены к затратам по деятельности,

связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении (абз. 2 п. 8 ст. 261 НК РФ). Однако следует иметь в виду, что сумма этих относимых расходов не может превышать одной трети общего размера затрат на освоение природных ресурсов, понесенных на этом участке недр. В случае когда право пользования получено повторно, вся сумма ранее произведенных расходов на освоение природных ресурсов (любая их часть) может быть отнесена к затратам, связанным с указанной деятельностью (абз. 3 п. 8 ст. 261 НК РФ).

Оператор нового морского месторождения углеводородного сырья и владелец лицензии на право пользования соответствующим участком обязаны не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, представлять в инспекцию информацию (п. 8 ст. 261 НК РФ, п. 4 ст. 289 НК РФ):

- о сумме понесенных расходов на освоение природных ресурсов по каждому участку недр, на котором осуществляется или осуществлялась в истекшем периоде деятельность, связанная с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении;

- о выделенных новых морских месторождениях;

- о каждом принятом в прошедшем периоде решении об отнесении расходов на освоение природных ресурсов к деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении, с указанием сумм таких затрат;

- о принятии решения о прекращении работ на участке недр в связи с экономической нецелесообразностью, геологической бесперспективностью или по иным причинам.

Форму соответствующего сообщения должна утвердить ФНС России (абз. 4 п. 8 ст. 261 НК РФ).

Следует отметить, что расходы, осуществленные в целях приобретения лицензии, налогоплательщик, который получил право на пользование участком недр с расположенным на нем новым морским месторождением углеводородного сырья, учитывает также в особом порядке, установленном п. 7 ст. 261 НК РФ (абз. 8 п. 1 ст. 325 НК РФ).

Создание резерва предстоящих расходов, связанных с завершением деятельности по добыче углеводородного сырья на новых морских месторождениях

В ст. 267.4 НК РФ определен порядок формирования нового резерва - резерва предстоящих расходов, связанных с завершением деятельности по добыче углеводородного сырья на новых морских месторождениях. Такой резерв может создать владелец лицензии на право пользования участком недр начиная с года, по состоянию на 1 января которого по данным госбаланса степень выработанности запасов на новом морском месторождении достигла уровня 70 процентов (абз. 1 п. 1 ст. 267.4 НК РФ). Еще одним обязательным условием для создания резерва является отражение в согласованной проектной документации перечня мероприятий и видов работ, которые предполагается осуществить при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов (абз. 2 п. 1 ст. 267.4 НК РФ).

Порядок создания и использования резерва должен быть установлен налогоплательщиком в учетной политике в целях налогообложения (п. 2 ст. 267.4 НК РФ).

В соответствии с п. 3 ст. 267.4 НК РФ резерв формируется для покрытия следующих затрат:

- расходов на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением сумм недоначисленной амортизации);

- расходов на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен, то есть затраты на демонтаж, разборку и вывоз разобранного имущества. Однако стоимость ликвидируемых объектов незавершенного строительства при формировании резерва не учитывается;

- расходов на охрану недр, окружающей среды, иные аналогичные мероприятия, предусмотренные законодательством о недропользовании.

Суммы отчислений в резерв включаются в базу на последнее число отчетного (налогового) периода, и они не должны превышать 1 процента суммы полученных в соответствующем отчетном (налоговом) периоде и определенных в соответствии со ст. 299.3 НК РФ доходов от осуществления деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении (п. п. 4 и 5 ст. 267.4 НК РФ). Такие отчисления признаются на основании подп. 7.1 п. 1 ст. 265 НК РФ внереализационными расходами. Следует отметить, что установлено ограничение общей суммы отчислений в рассматриваемый резерв: она не может превышать определенную в проектной документации общую сумму затрат на ликвидацию скважин и объектов промыслового обустройства, а также на рекультивацию земель (п. 7 ст. 267.4 НК РФ).

Как и в случае с резервом по сомнительным долгам (п. 5 ст. 266 НК РФ), списание соответствующих расходов происходит за счет созданного резерва (п. 6 ст. 267.4 НК РФ). Если же сумма фактически понесенных в отчетном (налоговом) периоде затрат больше остаточной суммы резерва на начало этого периода, то превышение учитывается в составе расходов в общем порядке (п. 8 ст. 267.4 НК РФ).

Не полностью использованный в отчетном (налоговом) периоде резерв может быть перенесен на следующий период. Данное правило не действует, если налогоплательщик принял решение о завершении деятельности по добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении. В этой ситуации

неизрасходованный остаток резерва включается в состав внереализационных доходов на последнее число отчетного (налогового) периода, в котором были фактически завершены мероприятия, предусмотренные планом ликвидации скважин и рекультивации земель, но не позднее даты окончания действия соответствующей лицензии (п. 9 ст. 267.4, п. 7 ст. 250 НК РФ).

Деятельность иностранной организации в качестве оператора нового морского месторождения углеводородного сырья

С 1 января 2014 г. деятельность иностранной организации в качестве оператора нового морского месторождения углеводородного сырья признается деятельностью, при осуществлении которой отделение, филиал или иное обособленное подразделение такой иностранной компании является постоянным представительством в России (п. 2 ст. 306 НК РФ).

Кроме того, дополнены положения п. 4 ст. 307 НК РФ, регулирующие порядок налогообложения деятельности иностранной организации - оператора нового морского месторождения в том случае, если она действует через несколько отделений на территории России.

Об изменениях, внесенных в часть первую Налогового кодекса РФ, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся НДС, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся НДФЛ, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся НДСП, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся транспортного налога, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся налога на имущество организаций, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

28. Уточнен порядок определения налоговой базы по операциям РЕПО

1 января 2014 г. вступили в силу изменения, внесенные в ст. 282 НК РФ, которая регулирует особенности определения налоговой базы по операциям РЕПО с ценными бумагами. Рассмотрим, в чем заключаются некоторые из указанных изменений.

Во-первых, скорректирован порядок определения базы по налогу на прибыль в случае, когда вторая часть РЕПО исполнена ненадлежащим образом, но при этом проведена процедура урегулирования взаимных требований (абз. 10 п. 1 ст. 282 НК РФ). Напомним, что при таких обстоятельствах налоговая база определяется в порядке, предусмотренном в п. 6 ст. 282 НК РФ. Данный пункт изложен в новой редакции. В силу абз. 1 п. 6 ст. 282 НК РФ условием применения упомянутого пункта в отношении рассматриваемой ситуации является факт прекращения обязательств сторон в течение 30 дней с согласованной сторонами даты исполнения второй части РЕПО в порядке, предусмотренном соглашением сторон и соответствующем Федеральному закону от 22.04.1996 N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг". С учетом положений п. 6 ст. 6.1 НК РФ указанный срок исчисляется в рабочих днях.

В абз. 2 п. 6 ст. 282 НК РФ уточнено, что продавец по первой части РЕПО признает исполнение второй части РЕПО и одновременно реализацию ценных бумаг, не выкупленных по второй части РЕПО, исходя из цены, которая определяется на дату исполнения второй части РЕПО согласно условиям договора либо на дату купли-продажи ценной бумаги в рамках проведения взаимных расчетов. При этом цена рассчитывается в порядке, предусмотренном для целей прекращения обязательств по операции РЕПО договором репо или иным соглашением сторон операции РЕПО с учетом установленных в ст. 280 НК РФ требований к определению рыночной цены ценных бумаг для целей налогообложения.

В абз. 3 п. 6 ст. 282 НК РФ закреплены аналогичные правила для покупателя по первой части РЕПО. Напомним, что он признает для целей налогообложения исполнение второй части РЕПО и одновременно приобретение ценных бумаг, не проданных по второй части РЕПО.

Во-вторых, в силу абз. 11 п. 1 ст. 282 НК РФ в иных случаях ненадлежащего исполнения второй части РЕПО операция РЕПО подлежит перекалфикации в порядке, установленном в новом п. 1.1 ст. 282 НК РФ. В соответствии с данным пунктом такая перекалфикация осуществляется налогоплательщиком самостоятельно при наличии хотя бы одного из следующих условий:

- при несоблюдении требований, предъявляемых к договорам репо Федеральным законом от 22.04.1996 N 39-ФЗ, и (или) требований, предъявляемых к операции РЕПО ст. 282 НК РФ;
- при расторжении операции РЕПО;

- при ненадлежащем исполнении второй части РЕПО (за исключением предусмотренного [абз. 10 п. 1 ст. 282 НК РФ](#) случая: вторая часть РЕПО исполнена ненадлежащим образом, но при этом проведена процедура урегулирования взаимных требований).

Согласно новому [п. 1.2 ст. 282 НК РФ](#) переквалификация осуществляется на наиболее раннюю из дат наступления одного из указанных выше условий.

При переквалификации операции РЕПО участники такой операции обязаны учесть расходы по приобретению (доходы от реализации) ценных бумаг по первой и второй частям РЕПО при определении соответствующей налоговой базы с учетом положений [ст. 280 НК РФ](#) и восстановить доходы (расходы) по операции РЕПО, учтенные ранее на основании положений [ст. 282 НК РФ](#).

Следует обратить внимание, что исполнение обязательств по второй части РЕПО в течение 10 дней с согласованной сторонами даты исполнения второй части РЕПО не признается ненадлежащим исполнением второй части РЕПО для целей [ст. 282 НК РФ](#). Напомним, что с учетом положений [п. 6 ст. 6.1 НК РФ](#) указанный срок исчисляется в рабочих днях. Также ненадлежащим исполнением второй части РЕПО не признается исполнение (прекращение) обязательств путем зачета встречных требований в некоторых случаях, предусмотренных новыми [абз. 15 и 16 п. 1 ст. 282 НК РФ](#), в частности, в случае произведенного в целях определения суммы нетто-обязательства зачета встречных требований, которые вытекают из заключенных на условиях генерального соглашения договоров.

В-третьих, отметим, что 1 января 2014 г. утратил силу [абз. 3 п. 1 ст. 282 НК РФ](#), в котором было предусмотрено, что в целях [ст. 282 НК РФ](#) исполнение второй части РЕПО должно быть осуществлено не позднее одного года после наступления срока исполнения первой части РЕПО, установленного договором. При этом обратим внимание на то, что в [абз. 7 п. 1 ст. 282 НК РФ](#) сохранилось условие о признании операций, по которым дата исполнения второй части РЕПО определена моментом востребования, операциями РЕПО, если, в частности, вторая часть исполнена в течение одного года с даты исполнения сторонами обязательств по первой части РЕПО.

29. Уточнены некоторые особенности налогообложения срочных сделок

1 января 2014 г. вступили в силу изменения, внесенные в [ст. 301 НК РФ](#), которая устанавливает особенности налогообложения финансовых инструментов срочных сделок.

Во-первых, в [абз. 3 п. 1 ст. 301 НК РФ](#) теперь установлено, что в целях налогообложения прибыли не признается финансовым инструментом срочных сделок договор, требования по которому не подлежат судебной защите в соответствии с гражданским законодательством РФ и (или) с применимым законодательством иностранных государств. Ранее указанное положение не содержало уточнений, касающихся применимого законодательства иностранных государств. В связи с этим возникал вопрос: является ли договор финансовым инструментом срочных сделок в целях налогообложения прибыли, если требования по нему подлежат судебной защите в иностранном государстве? Данный вопрос возникал, в частности, потому, что убытки, которые получены от договора, не признаваемого финансовым инструментом срочных сделок, не учитываются в целях налога на прибыль ([абз. 3 п. 1 ст. 301 НК РФ](#)). Минфин России в [Письме](#) от 29.04.2010 N 03-03-05/98 разъяснял, что убытки по финансовым инструментам срочных сделок, которые заключены налогоплательщиком с иностранными организациями в соответствии с иностранным правом и подлежат судебной защите согласно применимому законодательству иностранных государств, могут учитываться для целей налогообложения прибыли. Аналогичные выводы финансовое ведомство делало и в более поздних разъяснениях (см. [Письма Минфина России](#) от 08.09.2011 N 03-03-06/1/545, от 26.01.2011 N 03-08-05). Благодаря данной поправке указанный вопрос теперь урегулирован непосредственно Налоговым [кодексом](#) РФ.

Во-вторых, утратил силу [абз. 2 п. 1 ст. 301 НК РФ](#), который устанавливал еще один случай, когда договор не признавался в целях налогообложения прибыли финансовым инструментом срочных сделок. Напомним, что в нем был упомянут договор, являющийся производным финансовым инструментом в соответствии с Федеральным [законом](#) от 22.04.1996 N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг", который предусматривает обязанность сторон или стороны периодически или одновременно уплачивать денежные средства (в том числе в случае предъявления требований другой стороной) в зависимости от того, изменяются ли значения величин, составляющих официальную статистическую информацию, физические, биологические и (или) химические показатели состояния окружающей среды или значения величин, определяемых на основании одного или совокупности названных показателей.

В-третьих, расширен перечень случаев, когда обязательства по финансовому инструменту срочных сделок могут быть прекращены без его переквалификации ([абз. 4 п. 2 ст. 301 НК РФ](#)). Установлены следующие случаи:

- прекращение в порядке, определенном генеральным соглашением (единым договором), которое соответствует примерным условиям договоров, утвержденным в соответствии с Федеральным [законом](#) от

22.04.1996 N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг", если такое прекращение предусматривает определение суммы нетто-обязательства;

- прекращение зачетом встречных требований, которые вытекают из договоров, заключенных на условиях правил организованных торгов или правил клиринга, если такой зачет произведен в целях определения суммы нетто-обязательства.

30. Изменены правила определения в целях налогообложения рыночной цены обращающихся финансовых инструментов срочных сделок

1 января 2014 г. вступили в силу изменения, внесенные в [ст. 305 НК РФ](#), которая устанавливает особенности оценки в целях налогообложения операций с финансовыми инструментами срочных сделок.

Теперь в отношении обращающихся финансовых инструментов срочных сделок фактическая цена сделки в целях налогообложения признается рыночной и применяется без соблюдения дополнительных условий ([п. 1 ст. 305 НК РФ](#)). Напомним, что ранее фактическая цена признавалась рыночной в случае, если она находилась в интервале между минимальной и максимальной ценой сделок с указанным финансовым инструментом, зарегистрированным организатором торговли в дату заключения сделки ([абз. 1 п. 1 ст. 305 НК РФ](#)).

В новом [п. 3 ст. 305 НК РФ](#) установлены специальные правила признания фактической цены сделки рыночной для некоторых своп-контрактов и опционных контрактов, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке. Отметим, что также с 1 января 2014 г. в отношении таких контрактов предусмотрено право налогоплательщика учитывать доходы (расходы) при определении налоговой базы по прибыли, облагаемой по ставке, которая указана в [п. 1 ст. 284 НК РФ](#) (т. е. по общеустановленной ставке). Относительно такой прибыли не должен быть предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка ([абз. 5 п. 5 ст. 304 НК РФ](#)).

Правила определения рыночной цены необращающегося финансового инструмента срочных сделок остались прежними ([п. 2 ст. 305 НК РФ](#)). Но следует обратить внимание, что с 1 января 2016 г. положения [п. 2 ст. 305 НК РФ](#) будут применяться только в отношении контролируемых сделок. По сделкам, не признаваемым таковыми, фактическая цена необращающегося финансового инструмента срочных сделок будет в целях налогообложения признаваться рыночной ([п. 4 ст. 305 НК РФ](#)).

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- предельная величина для признания в расходах процентов по долговым обязательствам осталась прежней ([п. 1.1 ст. 269 НК РФ](#));

- урегулирован вопрос учета в доходах и расходах процентов в случае, когда их выплата происходит не ежемесячно, а в иной предусмотренный договором срок. 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. Аналогичные положения предусмотрены и для расходов ([п. 6 ст. 271](#), [п. 8 ст. 272](#), [п. 4 ст. 328 НК РФ](#));

- в Налоговом кодексе РФ закреплено, что убытки можно переносить на конец отчетного периода ([п. 1 ст. 283 НК РФ](#));

- установлено, что доходы, полученные при уменьшении уставного капитала в соответствии с законодательством РФ, в пределах вклада не учитываются в целях налога на прибыль ([подп. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ](#));

- скорректирован порядок определения цены приобретения долей в уставном капитале и акций в целях уменьшения дохода от их реализации. Введено 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 ([подп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ](#));

- урегулирован вопрос о порядке налогообложения процентов, начисляемых на сумму требований конкурсного кредитора в соответствии с законодательством о банкротстве. Такие проценты учитываются в доходах на дату поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика. Соответствующие расходы признаются на дату перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика ([подп. 2 п. 4 ст. 271](#), [подп. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ](#));

- не применяется повышающий коэффициент к основной норме амортизации по объектам, используемым в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, принятым на учет с 1 января

2014 г. (подп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ);

- не допускается одновременное применение к основной норме амортизации более одного специального коэффициента (п. 5 ст. 259.3 НК РФ);

- уточнен порядок определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях (ст. 275 НК РФ);

- музеи, театры, библиотеки и концертные организации, являющиеся бюджетными учреждениями, вправе выбирать способ учета затрат на приобретение (а также модернизацию, реконструкцию, достройку) имущества. Их можно списывать путем начисления амортизации в общем порядке или включать в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода объектов в эксплуатацию (п. 7 ст. 259 НК РФ);

- музеи, театры, библиотеки и концертные организации, являющиеся бюджетными учреждениями, не исчисляют и не уплачивают авансовые платежи (абз. 2 п. 3 ст. 286 НК РФ);

- музеи, театры, библиотеки и концертные организации, являющиеся бюджетными учреждениями, подают декларацию по налогу на прибыль только по окончании налогового периода (абз. 2 п. 2 ст. 289 НК РФ);

- для целей исчисления налога на прибыль в перечень видов нематериальных активов включено исключительное право на аудиовизуальные произведения (абз. 10 п. 3 ст. 257 НК РФ). Налогоплательщик вправе самостоятельно определить срок его полезного использования, который не может быть менее двух лет (абз. 2 п. 2 ст. 258 НК РФ);

- отменено нормирование расходов на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в целях налога на прибыль (подп. 13 п. 1 ст. 264, п. 38 ст. 270 НК РФ);

- расходы на проведение работ по зарезке боковых стволов эксплуатационных скважин признаются расходами на освоение природных ресурсов (абз. 1 п. 1 ст. 261 НК РФ). Такие затраты учитываются в базе по налогу на прибыль равномерно в течение 12 месяцев (абз. 3 п. 2 ст. 261 НК РФ);

- установлены особенности налогообложения кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций (ст. ст. 297.1, 297.2, 297.3 НК РФ);

- скорректирован перечень ценных бумаг, учитываемых на специальных счетах депо, при выплате дохода по которым иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, депозитарий признается налоговым агентом (ст. 310.1 НК РФ);

- уточнен порядок исчисления и уплаты налога на прибыль в отношении выплачиваемых иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, доходов по некоторым видам ценных бумаг (ст. 310.1 НК РФ);

- установлены особенности проведения проверок налоговых агентов, выплачивающих доходы по некоторым видам ценных бумаг иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц (ст. 310.2 НК РФ);

- для участников региональных инвестиционных проектов установлена нулевая ставка по налогу на прибыль, зачисляемому в федеральный бюджет (п. 1.5 ст. 284 НК РФ);

- для участников региональных инвестиционных проектов предусмотрено, что размер ставки налога на прибыль, зачисляемого в бюджеты субъектов РФ, не может превышать 10 процентов в течение пяти налоговых периодов начиная с периода, в котором были признаны первые доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации проекта. В течение следующих пяти налоговых периодов размер этой ставки не может быть менее 10 процентов (п. 3 ст. 284.3 НК РФ);

- установлены особенности обложения налогом на прибыль деятельности по добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении (гл. 25 НК РФ);

- уточнен порядок определения налоговой базы по операциям РЕПО (ст. 282 НК РФ);

- уточнены некоторые особенности налогообложения срочных сделок (ст. 301 НК РФ);

- установлено, что для обращающихся финансовых инструментов срочных сделок фактическая цена сделки в целях налогообложения признается рыночной без соблюдения условий об интервале цен (п. 1 ст. 305 НК РФ).

С 24 июня 2014 г.:

- в Налоговом кодексе РФ предусмотрено, что депозитарий является налоговым агентом при выплате дивидендов по акциям, выпущенным российским эмитентом, не только иностранным компаниям, но и российским (подп. 4 - 6 п. 7 ст. 275 НК РФ). Аналогичные изменения внесены и в отношении налоговых агентов, указанных в подп. 1 - 3 п. 7 ст. 275 НК РФ.

Государственная пошлина (гл. 25.3 НК РФ)

Федеральный закон от 28.06.2014 N 198-ФЗ

Изменены положения о госпошлине за оспаривание

нормативных правовых актов

С 6 августа 2014 г. вступят в силу уточненные положения Налогового кодекса РФ, касающиеся размера госпошлины за рассмотрение судами дел о признании нормативных правовых актов недействующими. Изменения в [ст. ст. 333.19, 333.21](#) НК РФ обусловлены проведением судебной реформы (подробнее см. [спецвыпуск](#) "Объединение Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ") и планируемым лишением арбитражных судов полномочий по рассмотрению дел об оспаривании нормативных правовых актов. С вступлением Федерального [закона](#) от 28.06.2014 N 198-ФЗ в силу эта категория дел, за некоторыми [исключениями](#), будет относиться к ведению Верховного Суда РФ и судов общей юрисдикции.

Отметим, что сейчас госпошлина за оспаривание нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления составляет для физических лиц 200 руб., для организаций она зависит от подведомственности дела. Так, если дело подлежит рассмотрению в суде общей юрисдикции, требуется уплатить 3000 руб. ([абз. 3 подп. 6 п. 1 ст. 333.19](#) НК РФ), в арбитражном суде - 2000 руб. ([абз. 3 подп. 3 п. 1 ст. 333.21](#) НК РФ). С 6 августа 2014 г. размер пошлины для физических лиц останется прежним, а для организаций составит 3000 руб. ([подп. 6 п. 1 ст. 333.19](#) НК РФ в новой редакции).

Изменения не коснутся лишь дел об оспаривании нормативных правовых актов, затрагивающих права и законные интересы заявителя в области правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации: они останутся подсудны специализированному арбитражному суду - Суду по интеллектуальным правам ([п. 4.2 ч. 1 ст. 33, п. 1 ч. 4 ст. 34](#) АПК РФ). Размер госпошлины по этим делам по-прежнему будет составлять для физлиц 200 руб., а для организаций - 2000 руб. ([подп. 2.1 п. 1 ст. 333.21](#) НК РФ).

Выводы

С 6 августа 2014 г.:

- по общему правилу для организаций размер госпошлины за оспаривание нормативных правовых актов будет составлять 3000 руб. ([подп. 6 п. 1 ст. 333.19](#) НК РФ);
- размер госпошлины за оспаривание нормативных правовых актов в Суде по интеллектуальным правам для физлиц составит 200 руб., для организаций - 2000 руб. ([подп. 2.1 п. 1 ст. 333.21](#) НК РФ).

Налог на добычу полезных ископаемых ([гл. 26](#) НК РФ)

**Федеральный [закон](#) от 29.11.2012 N 204-ФЗ,
Федеральный [закон](#) от 02.07.2013 N 152-ФЗ,
Федеральный [закон](#) от 30.09.2013 N 263-ФЗ,
Федеральный [закон](#) от 30.09.2013 N 267-ФЗ,
Федеральный [закон](#) от 30.09.2013 N 268-ФЗ**

1. Увеличена ставка НДС в отношении нефти

В 2014 г. ставка НДС в отношении нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной составляет 493 руб. за 1 т. Это значение на 4,9 процента выше, чем в прошлом году. Планируется также дальнейшее увеличение ставки данного налога: в 2015 г. она будет равна 530 руб., а с 1 января 2016 г. - 559 руб. за 1 т нефти. Соответствующие поправки внесены в [подп. 9 п. 2 ст. 342](#) НК РФ.

2. Скорректированы ставки НДС в отношении углеводородного сырья

Внесены дополнения в [ст. 342](#) НК РФ, определяющую ставки НДС. Так, в новом [п. 2.1](#) этой статьи предусмотрены налоговые ставки в отношении углеводородного сырья (за исключением попутного газа), добытого на новых морских месторождениях. Ставки различаются в зависимости от территорий, указанных в [п. 6 ст. 338](#) НК РФ. Напомним, что в данном пункте установлены сроки применения специальных положений, касающихся порядка исчисления налоговой базы для морских месторождений, расположенных на разных территориях.

Кроме того, скорректированы положения о применении нулевой ставки в отношении углеводородного сырья, добытого на различных участках недр, в зависимости от показателя степени выработанности запасов, места расположения участка и срока разработки ([подп. 10 и 20 п. 1 ст. 342](#) НК РФ). Следует обратить внимание, что в отношении углеводородного сырья, добытого на новых морских месторождениях,

не может быть применена нулевая ставка, установленная в [подп. 10, 11, 14 и 15 п. 1 ст. 342 НК РФ](#) для нефти, добыча которой осуществляется на отвечающих определенным требованиям участках недр, расположенных в Азовском, Каспийском, Черном морях и на других территориях ([п. 1.2 ст. 342 НК РФ](#)).

3. Введен порядок округления стоимости единицы полезного ископаемого

С 1 января 2014 г. законодательно вводится необходимость округления стоимости единицы полезного ископаемого. Согласно дополнениям в [п. п. 2 и 3 ст. 340 НК РФ](#) округление осуществляется до второго знака после запятой в соответствии с действующим порядком округления.

Напомним, что ранее положение об округлении стоимостных показателей было установлено только в отношении ставки НДС при добыче определенными категориями налогоплательщиков газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья, а также в отношении коэффициентов Кц, Кв, Кз и Кдв, исчисляемых при расчете налоговой ставки для нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной ([подп. 11 п. 2, п. п. 3 - 5 ст. 342, п. 4 ст. 342.2 НК РФ](#)).

4. Введен новый коэффициент для расчета НДС, исчисляемого в отношении кондиционных руд черных металлов

С 1 января 2014 г. введен специальный коэффициент, характеризующий способ добычи кондиционных руд черных металлов, - Кподз. Ставка НДС, установленная [подп. 3 п. 2 ст. 342 НК РФ](#) в размере 4,8 процента, должна умножаться на этот коэффициент, который может быть равен 0,1 либо 1. Порядок применения коэффициента будет регулироваться [ст. 342.1 НК РФ](#).

Согласно [подп. 1 п. 1 и п. 2 ст. 342.1 НК РФ](#) коэффициент Кподз, равный 0,1, используется, если соблюдаются следующие условия:

- полезные ископаемые добываются на участке недр, на котором балансовые запасы руд черных металлов для отработки подземным способом составляют более 90 процентов всех балансовых запасов руд на этом участке. При определении показателя балансовых запасов необходимо руководствоваться данными государственного баланса полезных ископаемых на 1 января 2012 г.;

- добычу кондиционных руд черных металлов на участке предполагается полностью завершить не позднее 1 января 2024 г. Это означает, что до указанной даты налогоплательщик должен закончить в соответствии с техническим проектом ликвидацию (консервацию) горных выработок и иных сооружений, связанных с использованием недр, в порядке, определенном Правительством РФ.

Следует отметить, что по смыслу [ст. 342.1 НК РФ](#) оба условия должны соблюдаться одновременно.

Кроме того, [п. 3 ст. 342.1 НК РФ](#) устанавливает неблагоприятные последствия для налогоплательщика в случае, если он применял коэффициент Кподз в размере 0,1, но добыча кондиционных руд черных металлов по состоянию на 1 января 2024 г. не была завершена. В этой ситуации недропользователь будет обязан перерассчитать НДС с применением коэффициента Кподз, равного 1, начиная с того периода, в котором был впервые применен пониженный коэффициент. Он должен также уплатить пени исходя из 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в период применения коэффициента Кподз. Аналогичный порядок предусмотрен для ситуации, когда недропользователь отказывается от применения пониженного коэффициента.

Документы, связанные с применением коэффициента Кподз в размере 0,1, налогоплательщик обязан хранить в течение всего периода использования такого коэффициента ([п. 4 ст. 342.1 НК РФ](#)).

Обращаем внимание, что положения, регламентирующие определение и применение коэффициента Кподз, действуют по 31 декабря 2023 г. ([п. 4 ст. 2 Федерального закона от 02.07.2013 N 152-ФЗ](#)).

5. Установлен порядок уплаты НДС участниками региональных инвестиционных проектов

1 января 2014 г. вступили в силу изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ для создания благоприятных налоговых условий в целях осуществления инвестиционной деятельности и поддержки создания новых промышленных предприятий и высокотехнологичных проектов, в том числе на территории Дальневосточного федерального округа.

Подробнее о поправках, внесенных в связи с этим в [часть первую](#) Налогового кодекса РФ, см. Практический [комментарий](#) основных изменений налогового законодательства с 2014 года.

Участники проектов при расчете НДС применяют специальный коэффициент, характеризующий территорию добычи полезного ископаемого ([п. 2.2 ст. 342, п. 1 ст. 342.3 НК РФ](#)). Данный коэффициент применяется в отношении ставок, установленных в [подп. 1 - 6, 8, 12 - 15 п. 2 ст. 342 НК РФ](#). Исключение составляют ставки в отношении общераспространенных полезных ископаемых, а также подземных

промышленных и термальных вод. Указанный коэффициент применяется начиная с налогового периода, в котором организация включена в соответствующий реестр (п. 1 ст. 342.3 НК РФ). Порядок определения и применения коэффициента установлен ст. 342.3 НК РФ. Так, коэффициент принимается равным нулю до начала применения нулевой ставки по налогу на прибыль, зачисляемому в федеральный бюджет (п. 4 ст. 342.3 НК РФ). С начала применения указанной нулевой ставки в течение первых 24 периодов по НДС он также равен нулю, а затем постепенно в течение нескольких лет повышается до единицы (п. 5 ст. 342.3 НК РФ).

О порядке уплаты участниками региональных инвестиционных проектов налога на прибыль см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года.

6. Изменен порядок исчисления ставок НДС для газа горючего природного и газового конденсата

С 1 июля 2014 г. будут введены формулы для расчета ставок НДС в отношении газа горючего природного и газового конденсата (ч. 2 ст. 3 Федерального закона от 30.09.2013 N 263-ФЗ).

Так, согласно подп. 10 п. 2 ст. 342 НК РФ в новой редакции ставка НДС в отношении газового конденсата составит 42 руб. за 1 т добытого полезного ископаемого. Эта величина будет умножаться на базовое значение единицы условного топлива (Еут) и на коэффициент, характеризующий степень сложности добычи газа горючего природного и (или) газового конденсата из залежи углеводородного сырья (Кс). Налоговая ставка в отношении газа горючего природного с 1 июля 2014 г. будет равна 35 руб. за 1000 куб. м газа. Ее также необходимо будет умножить на значения Еут и Кс, а к полученному произведению прибавлять величину показателя, характеризующего расходы на транспортировку газа горючего природного (Тг). Налоговые ставки, рассчитанные указанным способом, будут округляться до полного рубля. Отметим, что порядок определения коэффициента Кс и показателей Еут и Тг приведен в новой ст. 342.4 НК РФ.

Напомним, что с 1 января 2014 г. в отношении газового конденсата, добытого из всех видов месторождений углеводородного сырья, применяется ставка, составляющая 647 руб. за 1 т (подп. 10 п. 2 ст. 342 НК РФ).

В отношении газа горючего природного, добытого из всех видов месторождений углеводородного сырья, применяется ставка 700 руб. за 1000 куб. м газа (подп. 11 п. 2 ст. 342 НК РФ). При этом она умножается на коэффициент 0,673 следующими налогоплательщиками:

- налогоплательщиками, не являющимися в течение всего налогового периода собственниками объектов Единой системы газоснабжения;
- налогоплательщиками, не являющимися в течение всего налогового периода организациями, в которых непосредственно и (или) косвенно участвуют собственники объектов Единой системы газоснабжения и суммарная доля такого участия составляет более 50 процентов.

Полученное значение налоговой ставки округляется до полного рубля в соответствии с действующим порядком округления.

7. Установлен порядок определения базы по НДС в отношении углеводородного сырья, добытого на новом морском месторождении

Согласно п. 2 ст. 338 НК РФ с 1 января 2014 г. до истечения предусмотренных в п. 6 ст. 338 НК РФ сроков налоговая база по углеводородному сырью, добытому на новом морском месторождении, определяется в соответствии со ст. 340 НК РФ с учетом особенностей, указанных в новой ст. 340.1 НК РФ. Следует отметить, что данные сроки определены для морских месторождений в зависимости от того, на каких территориях они расположены. Сведения о таких месторождениях направляет в налоговые органы федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий в установленном порядке ведение госбаланса запасов полезных ископаемых (подп. 8 п. 1 ст. 345.1 НК РФ).

База по НДС в отношении углеводородного сырья, добытого на новых морских месторождениях, исчисляется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости его единицы (п. 1 ст. 340.1 НК РФ). В соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 340.1 НК РФ если стоимость единицы добытого полезного ископаемого, определенная налогоплательщиком исходя из цены реализации, оказывается меньше ее минимальной предельной стоимости, то при расчете налоговой базы применяется последняя. Если в налоговом периоде отсутствует реализация добытого на новом морском месторождении углеводородного сырья, то в целях НДС также применяется минимальная предельная стоимость единицы добытого полезного ископаемого (п. 6 ст. 340.1 НК РФ). Порядок исчисления этой стоимости предусмотрен в п. 2 ст. 340.1 НК РФ. По общему правилу данный показатель зависит от средней цены полезного ископаемого за

истекший налоговый период, а также от среднего курса доллара США за налоговый период. Следует отметить, что порядок расчета средних цен, которые должны быть официально опубликованы до 15 числа месяца, следующего за налоговым периодом, утверждает Правительство РФ (п. 3 ст. 340.1 НК РФ). Средний курс доллара США налогоплательщик определяет самостоятельно как среднее арифметическое значение курса, устанавливаемого Банком России, за все дни истекшего налогового периода (п. 4 ст. 340.1 НК РФ).

При исчислении стоимости углеводородного сырья, добытого на новом морском месторождении, налогоплательщик вправе вместо стоимости его единицы сразу использовать минимальную предельную стоимость единицы добытого полезного ископаемого (п. 5 ст. 340.1 НК РФ). Такой порядок должен быть закреплен в учетной политике в целях налогообложения и не может быть изменен в течение пяти лет.

Об изменениях, внесенных в часть первую Налогового кодекса РФ, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся НДС, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся НДФЛ, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся налога на прибыль организаций, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся транспортного налога, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Об изменениях, касающихся налога на имущество организаций, см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- ставка НДС в отношении нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной составляет 493 руб. за 1 т (подп. 9 п. 2 ст. 342 НК РФ);

- стоимость единицы добытого полезного ископаемого округляется до 2-го знака после запятой в соответствии с действующим порядком округления (п. п. 2 и 3 ст. 340 НК РФ);

- введен специальный коэффициент, характеризующий способ добычи кондиционных руд черных металлов, - Кподз (ст. 342.1 НК РФ);

- участники региональных инвестиционных проектов при расчете НДС применяют специальный коэффициент (п. 2.2 ст. 342, ст. 342.3 НК РФ);

- определены ставки НДС в отношении углеводородного сырья (за исключением попутного газа), добытого на новых морских месторождениях (п. 2.1 ст. 342 НК РФ);

- стоимость углеводородного сырья, добытого на новом морском месторождении углеводородного сырья, определяется с учетом особенностей, установленных ст. 340.1 НК РФ (п. 7 ст. 340 НК РФ).

С 1 июля 2014 г.:

- введены формулы для расчета ставок НДС в отношении газа горючего природного и газового конденсата (подп. 10, 11 п. 2 ст. 342 НК РФ, ст. 342.4 НК РФ).

Единый сельскохозяйственный налог (гл. 26.1 НК РФ)

Федеральный закон от 23.07.2013 N 248-ФЗ,

Федеральный закон от 25.11.2013 N 317-ФЗ

1. Расходы на рацион питания экипажей морских и речных судов не нормируются

С 1 января 2014 г. отменено нормирование расходов на рацион питания экипажей морских и речных судов в целях ЕСХН (подп. 22.1 п. 2 ст. 346.5 НК РФ). Напомним, что ранее такие затраты признавались в пределах норм, установленных Постановлениями Правительства РФ от 07.12.2001 N 861, от 30.07.2009 N 628.

2. При расчете базы по ЕСХН в расходы включаются затраты на закупку лекарственных препаратов только для ветеринарного применения

Плательщики ЕСХН в целях налогообложения вправе уменьшить полученные доходы, в частности, на материальные расходы ([подп. 5 п. 2 ст. 346.5 НК РФ](#)). С 1 января 2014 г. вступила в силу новая редакция данной нормы, в соответствии с которой в числе расходов, признаваемых материальными для целей ЕСХН, вместо медикаментов указываются лекарственные препараты ветеринарного применения. Таким образом, возможность включения затрат на лекарства будет ограничена целью их использования.

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- отменено нормирование расходов на рацион питания экипажей морских и речных судов в целях ЕСХН ([подп. 22.1 п. 2 ст. 346.5 НК РФ](#));
- в материальные расходы для целей исчисления ЕСХН вместо стоимости медикаментов включается стоимость лекарственных препаратов ветеринарного применения ([подп. 5 п. 2 ст. 346.5 НК РФ](#)).

Упрощенная система налогообложения (гл. 26.2 НК РФ)

Федеральный закон от 02.11.2013 N 301-ФЗ

1. Изменились лимиты доходов для целей применения УСН

[Приказом](#) Минэкономразвития России от 07.11.2013 N 652 утверждены коэффициенты-дефляторы на 2014 г.

В целях применения УСН коэффициент-дефлятор на 2014 г. установлен в размере 1,067. На этот коэффициент корректируется размер максимального дохода организации, полученного за девять месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на спецрежим ([п. 2 ст. 346.12 НК РФ](#)). Следовательно, для перехода на УСН с 1 января 2015 г. верхний предел поступлений за указанный период 2014 г. составит 48,015 млн руб.

В таком же порядке корректируется и определяемая по итогам отчетного (налогового) периода величина дохода, при превышении которой налогоплательщик утрачивает право на применение УСН ([абз. 4 п. 4 ст. 346.13 НК РФ](#)). Соответственно, в 2014 г. с учетом коэффициента-дефлятора в размере 1,067 указанная максимальная сумма доходов составляет 64,02 млн руб.

Аналогичная информация о лимитах приведена в Письмах Минфина России от 13.01.2014 N [03-11-06/2/248](#), от 13.12.2013 N [03-11-06/2/54977](#).

Напомним, что коэффициент-дефлятор на 2013 г. был установлен в размере, равном 1 ([ч. 4 ст. 8](#) Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ).

2. Микрофинансовые организации не вправе применять УСН

С 1 января 2014 г. вступили в силу внесенные в Налоговый кодекс РФ поправки, которые касаются микрофинансовых организаций. Напомним, что такой организацией является юридическое лицо, осуществляющее микрофинансовую деятельность, в частности предоставляющее займы в размере не более 1 млн руб. ([п. п. 1 - 3 ч. 1 ст. 2](#) Федерального закона от 02.07.2010 N 151-ФЗ "О микрофинансовой деятельности и микрофинансовых организациях").

С указанной даты микрофинансовые организации не вправе применять УСН ([подп. 20 п. 3 ст. 346.12 НК РФ](#)).

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- предельный размер доходов за девять месяцев 2014 г., ограничивающий право перехода организаций на УСН, составляет 48,015 млн руб. ([п. 2 ст. 346.12 НК РФ](#), [Приказ](#) Минэкономразвития России от 07.11.2013 N 652);
- предельный размер доходов, при превышении которого налогоплательщики утрачивают право применять УСН в 2014 г., равен 64,02 млн руб. ([п. 4 ст. 346.13 НК РФ](#), [Приказ](#) Минэкономразвития России от 07.11.2013 N 652);
- микрофинансовые организации не вправе применять УСН ([подп. 20 п. 3 ст. 346.12 НК РФ](#)).

Единый налог на вмененный доход (глава 26.3 НК РФ)

Федеральный закон от 02.04.2014 N 52-ФЗ

1. На 2014 г. установлен коэффициент-дефлятор, на который умножается базовая доходность

В соответствии с п. 3 ст. 346.29 НК РФ для исчисления суммы ЕНВД в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются предусмотренные указанным пунктом физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность. Согласно п. 4 ст. 346.29 НК РФ базовая доходность корректируется (умножается), в частности, на коэффициент К1, называемый коэффициент-дефлятор.

Приказом Минэкономразвития России от 07.11.2013 N 652 утверждены коэффициенты-дефляторы на 2014 г.

Для целей применения ЕНВД его значение составляет 1,672.

2. Освобождение от налога на имущество организаций при применении ЕНВД не распространяется на объекты, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость

Организации, применяющие спецрежим в виде уплаты ЕНВД, освобождаются от уплаты налога на имущество организаций (п. 4 ст. 346.26 НК РФ). Такое освобождение касается только объектов, используемых в деятельности, облагаемой данным налогом.

Согласно изменениям, внесенным в п. 4 ст. 346.26 НК РФ, указанное освобождение не распространяется на объекты недвижимости, в отношении которых база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость. Напомним, что в соответствии с п. 1 ст. 378.2 НК РФ к этому имуществу относятся, в частности, административно-деловые и торговые центры, а также нежилые помещения, предназначенные (используемые) для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита или бытового обслуживания.

В силу ч. 4 ст. 7 Федерального закона от 02.04.2014 N 52-ФЗ данные изменения вступают в силу по общему правилу, установленному для поправок к законодательству о налогах и сборах: по истечении месяца с даты опубликования и не ранее 1-го числа следующего налогового периода.

Для плательщиков ЕНВД существует некоторая неопределенность по вопросу начала применения новой редакции п. 4 ст. 346.26 НК РФ. Это связано с тем, что налоговым периодом по единому налогу признается квартал (ст. 346.30 НК РФ), а налоговым периодом по налогу на имущество является календарный год (п. 1 ст. 379 НК РФ). Федеральный закон от 02.04.2014 N 52-ФЗ опубликован 2 апреля 2014 г. Значит, изменения, касающиеся применения ЕНВД, должны вступать в силу с 1 июля 2014 г. Поскольку переходных положений для исчисления налога на имущество применяющими ЕНВД организациями Федеральный закон от 02.04.2014 N 52-ФЗ не содержит, то возможны следующие варианты применения новых правил:

1) плательщики ЕНВД должны будут исчислить налог на имущество за III и IV кварталы 2014 г., поскольку в I и II кварталах действовало освобождение (п. 4 ст. 346.26 НК РФ). Отметим, что такой подход не учитывает того, что гл. 30 НК РФ, регулирующая уплату налога на имущество, не содержит норм, которые позволили бы в рассматриваемой ситуации рассчитать налог исходя из кадастровой стоимости имущества только за указанные кварталы;

2) указанные организации не должны уплачивать налог на имущество за весь 2014 г. Они начнут его исчислять с 1 января 2015 г. Это объясняется тем, что у плательщиков ЕНВД возникает обязанность уплачивать именно налог на имущество организаций, налоговый период по которому, повторим, составляет календарный год. Значит, и вступать в силу данные изменения должны с 1 января 2015 г.

Минфин России в Письме от 02.06.2014 N 03-05-05-01/26195 отметил, что следует придерживаться первого из рассмотренных вариантов: налогоплательщик должен исчислить авансовый платеж за девять месяцев 2014 г. и сумму налога по итогам года.

Сумма авансового платежа за девять месяцев 2014 г. исчисляется как 1/4 кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на налоговую ставку.

Сумма налога за 2014 г. должна исчисляться за период с 1 июля по 31 декабря 2014 г. как 1/2 кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января 2014 г., являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку, за вычетом исчисленной суммы авансового платежа за девять месяцев 2014 г.

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- коэффициент-дефлятор, на который в 2014 г. необходимо корректировать базовую доходность в целях исчисления ЕНВД, т.е. коэффициент К1, составляет 1,672 (п. 4 ст. 346.29 НК РФ, Приказ Минэкономразвития России от 07.11.2013 N 652).

С 1 июля 2014 г.:

- вступает в силу новая редакция п. 4 ст. 346.26 НК РФ, согласно которой установлено исключение из правила об освобождении плательщиков ЕНВД от уплаты налога на имущество. Данное правило не применяется в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость. В связи с вступлением в силу новой редакции данной нормы возник спорный вопрос, касающийся порядка исчисления налога на имущество в отношении объектов, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость.

Патентная система налогообложения (гл. 26.5 НК РФ)

Федеральный закон от 02.12.2013 N 334-ФЗ

1. Скорректированы порядок и условия начала и прекращения применения патентной системы налогообложения

В Налоговом кодексе РФ (в редакции, действовавшей до 2 января 2014 г.) было установлено, что патент выдается индивидуальному предпринимателю по месту его постановки на учет в качестве налогоплательщика, применяющего ПСН (абз. 3 п. 1 ст. 346.45 НК РФ).

Заявление на получение патента предприниматель подает в инспекцию по месту жительства не позднее чем за 10 дней до начала применения указанного спецрежима (п. 2 ст. 346.45 НК РФ). Соответственно, чтобы получить патент, физлицо уже должно быть зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя.

Со 2 января 2014 г. физлицо может применять ПСН со дня государственной регистрации в качестве предпринимателя. Для этого заявление на получение патента нужно подать в инспекцию по месту жительства одновременно с документами, предусмотренными для регистрации. В данном случае действие патента начинается со дня регистрации индивидуального предпринимателя (абз. 2 п. 2 ст. 346.45 НК РФ). Предприниматель со дня его госрегистрации подлежит постановке на учет в качестве плательщика, применяющего ПСН (абз. 2 п. 1 ст. 346.46 НК РФ в новой редакции). В соответствии с п. 3 ст. 346.45 НК РФ налоговый орган обязан в течение пяти рабочих дней с даты регистрации физлица в качестве предпринимателя выдать (направить) ему патент или уведомление об отказе в выдаче патента. ФНС России в п. 4 Письма от 09.01.2014 N СА-4-14/69 порекомендовала, чтобы налоговые органы выдавали патент или решение об отказе в его выдаче вместе с документами, которые выдаются физлицу при регистрации в качестве предпринимателя.

Согласно п. 8 ст. 346.45 НК РФ о прекращении деятельности или об утрате права на применение спецрежима предприниматель обязан заявить в инспекцию в течение 10 календарных дней. Со 2 января 2014 г. эта норма дополнена положением, в соответствии с которым заявление об утрате права на применение ПСН и о переходе на общий режим налогообложения предприниматель может подать в любую инспекцию, в которой он состоит на учете в качестве плательщика, применяющего этот спецрежим. В таком заявлении должны быть указаны реквизиты всех имеющихся патентов с не истекшим на дату подачи заявления сроком действия. Форма заявления об утрате права на применение ПСН должна быть утверждена ФНС России. Напомним, что в настоящее время Приказом ФНС России от 14.12.2012 N ММВ-7-3/957@ утверждены рекомендуемые формы заявлений о прекращении деятельности (форма N 26.5-4) и об утрате права на применение ПСН (форма N 26.5-3).

2. Дополнен порядок постановки и снятия с учета предпринимателя в качестве плательщика, применяющего патентную систему налогообложения

Согласно п. 1 ст. 346.46 НК РФ налоговый орган, в который предприниматель обратился с заявлением на получение патента, осуществляет его постановку на учет в качестве плательщика, применяющего ПСН. В соответствии с дополнениями в указанное положение, вступившими в силу 2 января 2014 г., подача предпринимателем в эту же инспекцию заявления на получение другого патента не влечет его повторной постановки на учет в данном качестве. Отметим, что ранее аналогичные разъяснения давала ФНС России в Письме от 29.12.2012 N ПА-4-6/22635@. Как отмечено в этом Письме, сведения о выданном патенте

вносятся налоговым органом в Единый государственный реестр налогоплательщиков.

Кроме того, уточнены положения о снятии с учета предпринимателя, применяющего ПСН. По общему правилу, содержащемуся в [п. 2 ст. 346.46 НК РФ](#), снятие с учета такого плательщика осуществляется в течение пяти дней со дня окончания срока действия патента. Теперь в указанной норме установлено, что если налоговый орган выдал предпринимателю одновременно несколько патентов, то снятие с учета производится по истечении срока действия всех патентов. Аналогичные разъяснения содержатся в [Письме ФНС России от 29.12.2012 N ПА-4-6/22635@](#).

Помимо этого, дополнен [п. 3 ст. 346.46 НК РФ](#): также в течение пяти дней предприниматель снимается с учета на основании сообщения налогового органа, получившего заявление налогоплательщика об утрате права на применение ПСН и переходе на общий режим налогообложения. Если предприниматель в установленный срок не уплатил налог, он снимается с учета в течение пяти дней с момента истечения срока уплаты налога.

3. Проиндексированы минимальный и максимальный размеры потенциально возможного к получению годового дохода

Согласно [п. 7 ст. 346.43 НК РФ](#) минимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не может быть меньше 100 тыс. рублей, а его максимальный размер не может превышать 1 млн. рублей. Исключения из такого правила перечислены в [п. 8](#) рассматриваемой статьи. На основании [п. 9](#) данной статьи минимальный и максимальный размеры указанного дохода подлежат индексации на коэффициент-дефлятор, принятый на соответствующий календарный год.

В пределах полученных значений законодательные (представительные) органы субъектов РФ устанавливают значения такого дохода для целей применения патентной системы налогообложения ([п. 7 ст. 346.43 НК РФ](#)).

[Приказом](#) Минэкономразвития России от 07.11.2013 N 652 утверждены коэффициенты-дефляторы на 2014 г. В целях ПСН данный коэффициент равен 1,067. Соответственно, органы власти субъектов РФ вправе установить на следующий год потенциальный годовой доход для целей расчета стоимости патента по различным видам деятельности в пределах от 106,7 тыс. руб. до 1,067 млн руб. ([п. п. 7 и 9 ст. 346.43 НК РФ](#)).

Отметим, что на 2013 год был утвержден коэффициент-дефлятор в размере, равном 1 ([ч. 4 ст. 8](#) Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ).

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- минимальный размер потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, не может быть меньше 106,7 тыс. руб. ([п. п. 7 и 9 ст. 346.43 НК РФ](#), [Приказ](#) Минэкономразвития России от 07.11.2013 N 652);

- максимальный размер потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, не может быть больше 1,067 млн руб. ([п. п. 7 и 9 ст. 346.43 НК РФ](#), [Приказ](#) Минэкономразвития России от 07.11.2013 N 652).

Со 2 января 2014 г.:

- физлицо вправе вместе с документами, представляемыми для регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, подать в инспекцию по месту жительства заявление о получении патента и применять ПСН со дня госрегистрации в качестве предпринимателя ([абз. 2 п. 2 ст. 346.45 НК РФ](#));

- заявление об утрате права на применение ПСН и о переходе на общий режим налогообложения предприниматель может подать в любую инспекцию, в которой он состоит на учете в качестве налогоплательщика, применяющего этот спецрежим. Форма данного заявления утверждается ФНС России ([п. 8 ст. 346.45 НК РФ](#)).

Транспортный налог ([гл. 28 НК РФ](#))

**Федеральный закон от 23.07.2013 N 214-ФЗ,
Федеральный закон от 30.09.2013 N 268-ФЗ**

1. Введены повышающие коэффициенты для расчета транспортного налога в отношении дорогих автомобилей

С 1 января 2014 г. [п. 2 ст. 362](#) НК РФ дополнен положениями, устанавливающими, в частности, следующее: при исчислении суммы налога в отношении отдельных категорий легковых автомобилей должен применяться повышающий коэффициент ([абз. 3](#) указанного пункта).

Данный коэффициент определяется в зависимости от средней стоимости автомобиля и количества лет, прошедших с года его выпуска. Так, сумма транспортного налога будет умножаться:

- на 1,5, 1,3 или 1,1 в отношении автомобилей средней стоимостью от 3 до 5 млн руб., с года выпуска которых прошло не более одного, двух или трех лет соответственно ([абз. 4, 5 и 6 п. 2 ст. 362](#) НК РФ);

- 2, если средняя стоимость автомобиля составляет от 5 до 10 млн руб. и с года выпуска прошло не более пяти лет ([абз. 7 п. 2 ст. 362](#) НК РФ);

- 3, если с года выпуска транспортного средства стоимостью от 10 до 15 млн руб. прошло не более 10 лет. Этот коэффициент будет использоваться также в случаях, если автомобиль выпущен не более 20 лет назад и его средняя стоимость превышает 15 млн руб. ([абз. 8 и 9 п. 2 ст. 362](#) НК РФ).

[Абзацем 10 п. 2 ст. 362](#) НК РФ установлено, что указанные сроки рассчитываются начиная с года выпуска соответствующего легкового автомобиля. Следует отметить, что в данной норме прямо не предусмотрено, учитывается ли при исчислении срока сам год выпуска. В связи с этим могут возникнуть спорные ситуации.

Согласно [абз. 11 п. 2 ст. 362](#) НК РФ порядок расчета средней стоимости транспортных средств определяет Минпромторг России. Кроме того, названное ведомство обязано ежегодно до 1 марта включительно размещать на своем официальном сайте перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн руб.

Организации исчисляют авансовые платежи по транспортному налогу для автомобилей стоимостью от 3 млн руб. без повышающих коэффициентов. Применять эти коэффициенты нужно только при расчете суммы налога за налоговый период. Данное разъяснение Минфина России ([Письмо](#) от 11.04.2014 N 03-05-04-01/16508) ФНС России направила нижестоящим налоговым органам [Письмом](#) от 22.04.2014 N БС-4-11/7781@ "О транспортном налоге".

2. Дополнен перечень транспортных средств, не являющихся объектами обложения транспортным налогом

Согласно [подп. 2 п. 1.6.1 разд. II](#) Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов предполагалось установить специальную систему налогового регулирования, применяемую при разработке новых морских месторождений углеводородного сырья, расположенных в границах внутренних морских вод, территориального моря, на континентальном шельфе РФ и в Каспийском море.

1 января 2014 г. вступили в силу поправки, внесенные в Налоговый [кодекс](#) РФ в связи с созданием указанной системы налогового регулирования. Рассмотрим нововведения, касающиеся транспортного налога.

Так, установленный в [п. 2 ст. 358](#) НК РФ перечень транспортных средств, не являющихся объектами обложения транспортным налогом, дополнен подп. 10. Согласно новой норме льгота распространяется на морские стационарные и плавучие платформы, морские передвижные буровые установки и буровые суда.

Об изменениях, внесенных в [первую часть](#) Налогового кодекса РФ, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся НДС, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся НДФЛ, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся налога на прибыль, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся НДСП, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся налога на имущество организаций, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- при исчислении транспортного налога в отношении отдельных категорий легковых автомобилей должен применяться повышающий коэффициент ([п. 2 ст. 362](#) НК РФ);

- морские стационарные и плавучие платформы, морские передвижные буровые установки и буровые суда не облагаются транспортным налогом (п. 2 ст. 358 НК РФ).

Налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ)

**Федеральный закон от 29.11.2012 N 202-ФЗ,
Федеральный закон от 30.09.2013 N 268-ФЗ,
Федеральный закон от 02.11.2013 N 307-ФЗ**

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

По общему правилу база по налогу на имущество организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 1 ст. 375 НК РФ). 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. Минфин России в Письме от 29.11.2013 N 03-05-04-01/51779 разъяснил следующее: если названный перечень не размещен на официальном сайте в установленный срок, собственник имущества не должен исчислять налог за данный налоговый период, исходя из кадастровой стоимости. Соответственно, сумма налога и авансовых платежей, уплачиваемых за этот налоговый период в отношении указанных в перечне объектов, рассчитывается исходя из налоговой базы, определяемой в общеустановленном порядке - на основе среднегодовой стоимости имущества в соответствии с п. 1 ст. 375 НК РФ. В Письмах от 06.02.2014 N 03-05-05-01/4765 и от 18.12.2013 N 03-05-05-01/55962 финансовое ведомство разъяснило, что недвижимое имущество, которое не включено в упомянутый перечень, размещенный на официальном сайте субъекта РФ или его уполномоченного органа исполнительной власти не позднее 1 января 2014 г., облагается налогом на имущество исходя из среднегодовой стоимости согласно п. 1 ст. 375 НК РФ.

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.

Таким образом, законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе установить конкретные особенности определения базы по налогу на имущество организаций, то есть упомянутый перечень объектов, только с 1 января 2014 г. До этой даты действовала редакция гл. 30 НК РФ, согласно которой налогоплательщики, за исключением отдельных иностранных организаций, рассчитывают базу по налогу на имущество организаций исходя из среднегодовой стоимости объектов. Причем указания на возможность определения базы на основании иных стоимостных показателей положения данной главы не содержали.

Некоторые субъекты РФ приняли соответствующие законы до 1 января 2014 г. (например, Закон г. Москвы от 20.11.2013 N 63 "О внесении изменений в Закон города Москвы от 5 ноября 2003 года N 64 "О налоге на имущество организаций" и Закон Московской области от 15.11.2013 N 137/2013-ОЗ "О внесении изменений в Закон Московской области "О налоге на имущество организаций в Московской области"). По сути, эти нормативные акты были приняты с превышением полномочий органов субъектов РФ.

Тем не менее признать их недействительными, скорее всего, не удастся. С заявлением об оспаривании нормативного правового акта может обратиться гражданин или организация, которые считают, что данным актом нарушены их права и законные интересы, и прокурор (ч. 1 ст. 4, ч. 1 ст. 52, ч. 1 ст. 191 АПК РФ, ч. 3 ст. 131 и ч. 1 ст. 251 ГПК РФ). Следует отметить, что принятые субъектами РФ законы вступают в силу также с 1 января 2014 г. (ст. 2 Закона г. Москвы от 20.11.2013 N 63 и ст. 2 Закона Московской области от 15.11.2013 N 137/2013-ОЗ), а значит, до этого момента не могут нарушать прав и законных интересов лиц. Соответственно, отсутствуют и основания для признания данных актов недействительными.

Иная ситуация возникнет, если закон субъекта РФ опубликован в декабре 2013 г. По общему правилу на основании п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода. Исключение составляют нормативные акты, улучшающие положение налогоплательщиков. Введение порядка определения базы по налогу на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости объекта приведет к увеличению налоговой нагрузки на юрлиц, а значит, закон субъекта РФ ухудшит их положение и не может вступить в силу ранее чем через месяц после официального опубликования. Не будут иметь обратной силы и соответствующие нормативные правовые акты, принятые в 2014 г. Такие законы могут вступать в силу не ранее 2015 г.

Аналогичным образом складывались обстоятельства в конце 2009 - начале 2010 гг., когда согласно Федеральному закону от 28.11.2009 N 282-ФЗ были внесены изменения в порядок установления ставок транспортного налога. Тогда субъектам РФ было предоставлено право увеличивать предусмотренные Налоговым кодексом РФ ставки не в пять, а в десять раз. Указанный Закон был опубликован 30 ноября 2009 г. и вступил в силу с 1 января 2010 г. В связи с его принятием тогда же, 30 ноября 2009 г., соответствующий закон был принят Калининградской областной думой, подписан губернатором Калининградской области и опубликован в официальном издании. Прокурор оспорил этот акт, ссылаясь на отсутствие полномочий законодательного органа субъекта РФ и на процессуальные нарушения (население получило возможность ознакомиться с текстом закона только 1 декабря, то есть менее чем за месяц до начала нового налогового периода). Калининградский областной суд в решении от 16.03.2010 N 3-19/2010, оставленном без изменения Определением Верховного Суда РФ от 19.05.2010 N 71-Г10-7, признал этот закон субъекта РФ не подлежащим применению, но только в связи с процессуальными нарушениями. Довод прокурора о невозможности его принятия до вступления в силу поправок в Налоговый кодекс РФ суд посчитал необоснованным.

2. 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).

Минфин России разъяснил, что узнать кадастровую стоимость объекта недвижимости, в том числе в целях исчисления налога на имущество, можно бесплатно, обратившись с запросом в орган кадастрового учета (Письма Минфина России от 10.04.2014 N 03-05-05-01/16412, от 18.03.2014 N 03-05-05-01/11682).

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).

Налог на имущество в отношении объектов недвижимости, входящих в состав паевого инвестиционного фонда, как отмечает Минфин России, не исчисляется исходя из кадастровой стоимости (Письма от 13.05.2014 N 03-05-05-01/22376, от 04.03.2014 N 03-05-05-01/9273). Обязанность уплачивать налог таким образом появится у управляющих компаний ПИФов с 1 января 2015 г. Изменения внесены в соответствии с Федеральным законом от 02.04.2014 N 52-ФЗ. Аналогичные разъяснения содержатся в Письме ФНС России от 08.05.2014 N БС-4-11/8853@. В 2014 г. по объектам недвижимости, входящим в состав ПИФа, управляющая компания ПИФа исчисляет налог по общим правилам п. 1 ст. 375 НК РФ (п. 2 ст. 378 НК РФ, Письмо ФНС России от 08.05.2014 N БС-4-11/8853@).

Минфин России в Письмах от 01.04.2014 N 03-05-05-01/14322 и от 19.02.2014 N 03-05-05-01/6958 разъяснил порядок исчисления налога на имущество организаций в отношении произведенных арендатором неотделимых улучшений объекта, налоговая база по которому определяется как кадастровая стоимость. По мнению финансового ведомства, если предметом аренды является такой объект, при налогообложении неотделимых улучшений арендатор исчисляет налог, исходя из их среднегодовой стоимости, формируемой в соответствии с бухгалтерским учетом.

Кроме того, финансовое ведомство разъяснило, что сети и системы инженерно-технического обеспечения, являющиеся неотъемлемой частью здания, которое облагается налогом на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости, подлежат налогообложению в составе указанного здания. Это касается в том числе систем, которые учитываются как отдельные инвентарные объекты. Исчислять в их отношении налог на имущество на основе среднегодовой стоимости не нужно (Письмо Минфина России от 04.03.2014 N 03-05-05-01/9272).

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).

В Письме от 19.05.2014 N БС-4-11/9523@ ФНС России указала, что налог на имущество в отношении объектов недвижимости, база по которым определяется как их кадастровая стоимость, следует исчислять за полные месяцы нахождения таких объектов в собственности налогоплательщика. Соответствующие изменения в п. 5 ст. 382 НК РФ внесены, но вступят в силу лишь 1 января 2015 г. (п. 12 ст. 2, ч. 4 ст. 7 Федерального закона от 02.04.2014 N 52-ФЗ). В настоящее время согласно п. 5 ст. 382 НК РФ исчисление налога (авансового платежа по налогу) исходя из кадастровой стоимости объекта с учетом коэффициента предусмотрено только при возникновении (прекращении) в течение налогового (отчетного) периода права собственности на недвижимость иностранных организаций. Названный коэффициент рассчитывается как отношение количества полных месяцев, в течение которых данные объекты находились в собственности налогоплательщика, к числу месяцев в налоговом (отчетном) периоде. Аналогичный порядок ФНС России предлагает использовать российским организациям при исчислении налога на имущество по отдельным объектам недвижимости, приобретенным (проданным) в течение текущего года, до вступления в силу соответствующих норм.

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.

Организации, у которых есть в г. Москве объекты недвижимости, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость, подают отчетность в инспекцию по месту нахождения указанных объектов. Такое разъяснение ФНС России дала в [Письме](#) от 29.04.2014 N БС-4-11/8482, несмотря на то что согласно порядку, указанному УФНС России по г. Москве в [Письме](#) от 08.07.2011 N 16-15/066539@, организации, у которых есть объекты недвижимости в различных районах г. Москвы, подают декларации (расчеты) в налоговый орган по месту нахождения головной организации.

В [Письме](#) от 02.06.2014 N БС-4-11/10451 ФНС России особо отметила, что если расположенная в г. Москве организация в установленный срок подаст расчет авансового платежа по налогу на имущество за I квартал 2014 г. не по месту нахождения упомянутого объекта, а по месту нахождения головного офиса, то налоговый орган должен уведомить ее о необходимости представления уточненного расчета ([Письмо](#) от 02.06.2014 N БС-4-11/10451). Привлечь компанию к ответственности за несвоевременное представление сведений будет нельзя. Дополнительным условием освобождения от штрафа и пеней является своевременная уплата авансовых платежей. Аналогичные разъяснения касаются крупнейших налогоплательщиков, находящихся в г. Москве и Санкт-Петербурге и подавших расчет, в котором отражены КПП и код налогового органа, отличные от реквизитов по месту нахождения, в частности, административно-деловых и торговых центров.

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.

3. Применяется новое предельное значение ставки налога 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).

4. Установлены особенности налогообложения для недропользователей морских месторождений углеводородного сырья

Согласно [подп. 2 п. 1.6.1 разд. II](#) Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов предполагалось установить специальную систему налогового регулирования, применяемую при разработке новых морских месторождений углеводородного сырья, расположенных в границах внутренних морских вод, территориального моря, на континентальном шельфе РФ и в Каспийском море.

1 января 2014 г. вступили в силу поправки, внесенные в Налоговый [кодекс](#) РФ в связи с созданием указанной системы налогового регулирования. Рассмотрим нововведения, касающиеся налога на имущество организаций.

Для снижения налоговой нагрузки на недропользователей, осуществляющих разработку морских месторождений углеводородного сырья, внесены изменения в [ст. 381](#) НК РФ. В частности, с 1 января 2014 г. расширен перечень имущества, в отношении которого организации освобождаются от налогообложения. Для применения льготы в соответствии с новым [п. 24 ст. 381](#) НК РФ имущество в течение календарного года должно соответствовать одновременно следующим условиям:

- располагаться во внутренних морских водах России, в ее территориальном море, на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне России либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря;

- использоваться при осуществлении деятельности по разработке морских месторождений

углеводородного сырья.

Для имущества, которое в течение налогового периода располагалось как на вышеуказанных, так и на иных территориях, предусмотрено специальное положение: в соответствии с [абз. 4 п. 24 ст. 381 НК РФ](#) организация вправе применять льготу, если имущество удовлетворяет установленным требованиям не менее 90 календарных дней в течение одного календарного года.

Кроме того, согласно внесенным изменениям стоимость имущества, используемого при разработке морских месторождений и расположенного на названных территориях, не учитывается при расчете авансового платежа по налогу ([п. 4 ст. 382 НК РФ](#)). Организация также освобождена от обязанности представлять соответствующий расчет по авансовым платежам в отношении таких объектов ([п. 1 ст. 386 НК РФ](#)).

Об изменениях, внесенных в [часть первую НК РФ](#), см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся НДС, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся НДФЛ, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся налога на прибыль, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся НДСП, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Об изменениях, касающихся транспортного налога, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#)

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества может определяться как их кадастровая стоимость ([п. 2 ст. 375, ст. 378.2 НК РФ](#));

- в отношении железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов и линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, применяется предельное значение налоговой ставки, равное 0,7 процента ([п. 3 ст. 380 НК РФ](#));

- имущество, которое в течение года используется при осуществлении деятельности по разработке морских месторождений углеводородного сырья и располагается во внутренних морских водах России, в ее территориальном море, на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне РФ или в российской части дна Каспийского моря, не облагается налогом на имущество организаций ([п. 24 ст. 381 НК РФ](#)).

Налог на имущество физических лиц

Федеральный закон от 02.11.2013 N 306-ФЗ

В целях определения ставок налога суммарная инвентаризационная стоимость объектов будет умножаться на коэффициент-дефлятор

Внесены изменения в [Закон РФ от 09.12.1991 N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц"](#) (далее - Закон N 2003-1). Поправки вступили в силу 1 января 2014 г. ([ч. 2 ст. 8 Закона от 02.11.2013 N 306-ФЗ](#)).

Согласно новой редакции [п. 1 ст. 3 Закона N 2003-1](#) ставки налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, умноженной на коэффициент-дефлятор. Предыдущая редакция этой статьи не предусматривала умножения на данный коэффициент.

Изменения также внесены в [п. 2 ст. 5 Закона РФ N 2003-1](#). Теперь налог будет исчисляться на основании последних данных об инвентаризационной стоимости, представленных в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 г., с учетом коэффициента-дефлятора.

Кроме того, ст. 5 дополнена [п. 2.1](#). В нем указано, что для объектов налогообложения, права на которые возникли до дня вступления в силу [Федерального закона от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним"](#), налог исчисляется на

основании данных о правообладателях, представленных в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 г.

Следует отметить, что положения [Закона](#) РФ N 2003-1 (в редакции Закона от 02.11.2013 N 306-ФЗ) применяются начиная с исчисления налога на имущество физлиц за 2013 г. ([ч. 5 ст. 8](#) Закона от 02.11.2013 N 306-ФЗ). При этом налог за 2013 г. будет исчисляться без учета коэффициента-дефлятора ([ч. 6 ст. 8](#) Закона от 02.11.2013 N 306-ФЗ).

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- в целях определения ставок налога суммарная инвентаризационная стоимость объектов будет умножаться на коэффициент-дефлятор ([п. 1 ст. 3](#) Закона N 2003-1).

Страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования

**Федеральный закон от 23.07.2013 N 237-ФЗ,
Федеральный закон от 02.12.2013 N 333-ФЗ,
Федеральный закон от 04.12.2013 N 351-ФЗ,
Федеральный закон от 21.12.2013 N 358-ФЗ,
Федеральный закон от 28.12.2013 N 428-ФЗ,
Федеральный закон от 02.04.2014 N 59-ФЗ**

1. Предельная величина базы для начисления страховых взносов в 2014 г. составит 624 тыс. руб.

В [ч. 4 ст. 8](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ установлена предельная величина базы для начисления страховых взносов. В соответствии с [ч. 5](#) названной статьи данная величина ежегодно индексируется с учетом роста заработной платы в России. Размер указанной величины рассчитывается и утверждается Правительством РФ.

В соответствии с [Постановлением](#) Правительства РФ от 30.11.2013 N 1101 с 1 января 2014 г. предельная величина базы для начисления страховых взносов, равная в 2013 г. 568 тыс. руб., увеличилась в 1,098 раза и составляет 624 тыс. руб. Напомним, что полученная после индексации предельная величина должна быть выражена в полных тысячах рублей: сумма 500 руб. и более округляется до полной тысячи, а сумма менее 500 руб. отбрасывается ([ч. 5 ст. 8](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Необходимо обратить внимание, что база для начисления взносов с выплат и вознаграждений в пользу каждого физлица определяется нарастающим итогом с начала года ([ч. 4 ст. 8](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

2. Организации и предприниматели не должны сообщать в ПФР и ФСС об открытии и закрытии счета

С 1 мая 2014 г. организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые плательщиками взносов, не должны сообщать в контролирующие органы сведения об открытии и закрытии счетов в банке. Данная обязанность была установлена в [п. 1 ч. 3 ст. 28](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ.

Кроме того, исключена ответственность, предусмотренная [ст. 46.1](#) указанного [закона](#) за нарушение срока представления соответствующей информации.

Следует отметить, что согласно [ч. 1 ст. 24](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ представлять в территориальные органы ПФР и ФСС РФ сведения об открытии (закрытии) счетов плательщиков взносов должны банки. Таким образом, дублирование обязанностей устранено в пользу плательщиков взносов.

3. Продлено действие некоторых льготных тарифов по обязательным страховым взносам

До 2018 г. включительно продлено действие льготных тарифов страховых взносов для следующих плательщиков, производящих выплаты и иные вознаграждения физлицам:

- применяющих УСН организаций и предпринимателей, основной вид деятельности которых входит в перечень, включенный в [п. 8 ч. 1 ст. 58](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ (далее - Закон N 212-ФЗ);

- уплачивающих ЕНВД аптечных организаций, признаваемых таковыми согласно Федеральному закону от 12.04.2010 N 61-ФЗ, а также предпринимателей, имеющих лицензию на фармацевтическую деятельность и уплачивающих указанный налог. Льготный тариф применяется в отношении выплат и вознаграждений, производимых физлицам в связи с осуществлением фармацевтической деятельности (п. 10 ч. 1 ст. 58 Закона N 212-ФЗ);

- применяющих УСН некоммерческих организаций (за исключением государственных (муниципальных) учреждений), которые в соответствии с учредительными документами осуществляют деятельность в области социального обслуживания населения, научных исследований и разработок, образования, здравоохранения, культуры и искусства (театры, библиотеки, музеи и архивы) и массового спорта (за исключением профессионального) (п. 11 ч. 1 ст. 58 Закона N 212-ФЗ);

- применяющих УСН благотворительных организаций (п. 12 ч. 1 ст. 58 Закона N 212-ФЗ);

- применяющих ПСН предпринимателей, за исключением тех, которые осуществляют виды деятельности, указанные в подп. 19, 45 - 47 п. 2 ст. 346.43 НК РФ (п. 14 ч. 1 ст. 58 Закона N 212-ФЗ).

Напомним, что перечисленные лица уплачивают страховые взносы только в ПФР по 20-процентному тарифу (ч. 3.4 ст. 58 Закона N 212-ФЗ).

4. Повысился льготный тариф страховых взносов для организаций и предпринимателей, которые осуществляют производство и распространение СМИ

В 2014 г. повысился на 2 процентных пункта совокупный тариф страховых взносов, применяемый российскими организациями и предпринимателями, которые осуществляют производство, выпуск в свет (в эфир) и (или) издание СМИ. Теперь данный тариф составляет 30 процентов вместо 28 (в 2013 г.). При этом установлено следующее распределение: ПФР - 23,2 процента; ФСС РФ - 2,9 процента; ФФОМС - 3,9 процента (п. 7 ч. 1, ч. 3.1 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). С сумм выплат, превышающих предельную величину базы для начисления взносов, взносы во внебюджетные фонды указанные плательщики не перечисляют (ч. 4 ст. 8 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Напомним, что данный тариф вправе применять плательщики взносов, основным видом экономической деятельности которых является:

- деятельность в области организации отдыха и развлечений, культуры и спорта - в части деятельности в области радиовещания и телевидения или деятельности информационных агентств;

- издательская и полиграфическая деятельность, тиражирование записанных носителей информации - в части издания газет или журналов и периодических публикаций, в том числе интерактивных публикаций.

СМИ, специализирующиеся на сообщениях и материалах рекламного и (или) эротического характера, не вправе применять указанный тариф (п. 7 ч. 1 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

5. Закончилось действие льготного тарифа для организаций, оказывающих инжиниринговые услуги

С 1 января 2014 г. прекратилось действие льготного тарифа для организаций, оказывающих инжиниринговые услуги (п. 13 ч. 1 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Напомним, что согласно ч. 3.5 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ такие организации в 2013 г. применяли совокупный тариф в размере 30 процентов (ПФР - 22 процента; ФСС РФ - 2,9 процента; ФФОМС - 5,1 процента). С сумм выплат, превышающих предельную величину базы для начисления взносов, взносы во внебюджетные фонды указанные организации не перечисляли (ч. 4 ст. 8 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Теперь данные организации уплачивают взносы в порядке, установленном на 2012 - 2016 г., если не подпадают под действие иных льготных тарифов, предусмотренных ст. ст. 58, 58.1 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ (ст. 58.2 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Напомним, что этот порядок заключается в следующем. В рамках предельной величины базы для начисления страховых взносов применяется совокупный тариф в 30 процентов (ПФР - 22 процента; ФСС РФ - 2,9 процента; ФФОМС - 5,1 процента), свыше указанной предельной величины - 10 процентов (весь платеж перечисляется в ПФР).

6. Уточнены условия применения IT-компаниями пониженных тарифов страховых взносов

Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий (за исключением организаций, заключивших с органами управления особыми экономическими зонами соглашения об осуществлении технико-внедренческой деятельности и производящих выплаты физлицам, работающим в технико-внедренческой особой экономической зоне или промышленно-производственной

особой экономической зоне), применяют пониженные тарифы страховых взносов. Согласно [ч. 3 ст. 58](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ они уплачивают 8 процентов в ПФР, 2 процента в ФСС и 4 процента в ФФОМС. Для использования пониженных тарифов указанным организациям необходимо соответствовать требованиям, установленным в [ч. 2.1, 2.2, 2.3 ст. 57, ч. 5 ст. 58](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ:

- 1) наличие документа о государственной аккредитации организации;
- 2) доля дохода от деятельности в области информационных технологий не менее 90 процентов от общей суммы доходов;
- 3) средняя численность работников не ниже минимального установленного размера.

Последние два показателя определяются по итогам девяти месяцев года, предшествующего году начала применения пониженных тарифов ([п. п. 2, 3 ч. 2.1 ст. 57, ч. 5 ст. 58](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Вновь созданные ИТ-компании условия об уровне доходов и среднесписочной численности сотрудников должны выполнить по итогам первого отчетного (расчетного) периода ([п. п. 2, 3 ч. 2.2 ст. 57](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Рассмотренные условия скорректированы Федеральным законом от 28.12.2013 N 428-ФЗ. Так, с 1 января 2014 г. в целях применения ИТ-компаниями пониженных тарифов страховых взносов снижен порог средней численности работников для действующих организаций (среднесписочной - для вновь созданных). Теперь он составляет не менее семи человек ([п. 3 ч. 2.1, п. 3 ч. 2.2 ст. 57](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Ранее переход на уплату взносов в пониженных размерах допускался, если данный показатель был не менее 30 человек.

Кроме того, с 1 января 2014 г. при определении доли доходов от деятельности в области информационных технологий в общем объеме доходов организации не нужно учитывать суммы:

- положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся при отклонении курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту ([п. 2 ч. 2 ст. 250](#) НК РФ);
- положительной курсовой разницы, возникающей при переоценке валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов), проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного ЦБ РФ ([п. 11 ч. 2 ст. 250](#) НК РФ).

7. Повысились дополнительные тарифы страховых взносов для отдельных категорий плательщиков, а также установлена дифференциация данных тарифов в зависимости от класса условий труда

В 2014 г. плательщики страховых взносов в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, занятых на работах, виды которых указаны в [подп. 1 п. 1 ст. 27](#) Федерального закона от 17.12.2001 N 173-ФЗ, по общему правилу применяют дополнительный тариф страховых взносов в ПФР в размере 6 процентов. В 2013 г. данный тариф составлял 4 процента ([ч. 1 ст. 58.3](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

В отношении выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, занятых на работах, виды которых перечислены в [подп. 2 - 18 п. 1 ст. 27](#) Федерального закона от 17.12.2001 N 173-ФЗ, в 2014 г. по общему правилу применяется дополнительный тариф страховых взносов в ПФР в размере 4 процентов вместо 2 процентов в предыдущем году ([ч. 2 ст. 58.3](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Напомним, что страховые взносы по дополнительным тарифам уплачиваются без учета предельной величины базы для начисления страховых взносов, которая установлена [ч. 4 и 5 ст. 8](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ ([ч. 3 ст. 58.3](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Также с 1 января 2014 г. установлена дифференциация дополнительных тарифов страховых взносов в зависимости от результатов специальной оценки условий труда ([ч. 2.1 ст. 58.3](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

О специальной оценке условий труда читайте ниже.

Если по итогам такой оценки условия труда будут признаны вредными (класс 3 с подклассами) или опасными (класс), то работодатели в отношении выплат лицам, занятым на указанных выше работах, должны будут применять тарифы в размере от 2 до 8 процентов. Если условия труда будут признаны оптимальными или допустимыми, дополнительный тариф составит 0 процентов, т.е. по сути работодатель будет освобожден от уплаты страховых взносов по дополнительным тарифам. Минтруд России в [п. 3](#) Письма от 26.03.2014 N 17-3/10/В-1579 и в [п. 6](#) Письма от 13.03.2014 N 17-3/В-113 разъяснил, что дополнительные тарифы страховых взносов, определенные в соответствии с результатами спецоценки условий труда, применяются с даты утверждения отчета о ее проведении. В месяце утверждения отчета

указанные доптарифы используются только для выплат, начисленных за период со дня его утверждения до конца месяца.

Аттестация рабочих мест заменена специальной оценкой условий труда

С 1 января 2014 г. вместо аттестации рабочих мест введена специальная оценка условий труда, которая должна проводиться в соответствии с Федеральным [законом](#) от 28.12.2013 N 426-ФЗ. Соответственно, результаты аттестации рабочих мест по условиям труда, оформленные после 31 декабря 2013 г., использоваться не могут ([п. 2](#) Письма Минтруда России от 13.03.2014 N 17-3/В-113). Напомним, что в силу [ч. 12 ст. 209](#) ТК РФ в старой редакции аттестация проводилась в [порядке](#), утвержденном Приказом Минздравсоцразвития России от 26.04.2011 N 342н (далее - Порядок аттестации). Специальная оценка условий труда ранее была предусмотрена [ч. 4 ст. 58.3](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ как основание освобождения от уплаты страховых взносов по дополнительным тарифам. [Часть 4 ст. 58.3](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ утратила силу 1 января 2014 г. ([подп. "г" п. 4 ст. 13](#) Федерального закона от 28.12.2013 N 421-ФЗ).

По аналогии с результатами аттестации итоги специальной оценки условий труда применяются, в частности, для предоставления работникам гарантий и компенсаций, предусмотренных Трудовым [кодексом](#) РФ, а также для установления дополнительных тарифов страховых взносов в ПФР, расчета надбавок (скидок) к тарифу взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний и обоснования финансирования мероприятий по улучшению условий охраны труда ([ст. 7](#) Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ).

Специальная оценка проводится в отношении условий труда всех сотрудников, кроме надомников, дистанционных работников и тех, которые трудятся у физлиц, не являющихся предпринимателями ([ст. 3](#) Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ). Особые положения предусмотрены для государственных гражданских и муниципальных служащих. Напомним, что в [п. 4](#) Порядка аттестации были установлены иные исключения (в частности, аттестация могла не проводиться в отношении рабочих мест, на которых сотрудники были заняты только работой на персональных компьютерах).

[Методика](#) проведения специальной оценки условий труда ([ч. 3 ст. 8](#) Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ) утверждена Приказом Минтруда России от 24.01.2014 N 33н. В ней установлены требования к реализуемым в рамках спецоценки процедурам: к идентификации потенциально вредных или опасных производственных факторов, их исследованию и измерению, отнесению условий труда на рабочем месте к определенному классу (подклассу) и оформлению результатов ([п. 1](#) Методики).

По общему правилу оценка условий труда проводится не реже чем один раз в пять лет, если нет оснований для внеплановой оценки ([ч. 4 ст. 8](#) и [17](#) Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ). Отметим, что в соответствии с [п. 8](#) Порядка аттестации в отношении тех рабочих мест, условия труда на которых были признаны допустимыми или оптимальными, повторная аттестация могла не проводиться.

Существенным нововведением является установление в [ст. 14](#) Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ классификации условий труда. По степени вредности и (или) опасности они подразделяются на четыре класса: оптимальные, допустимые, вредные и опасные (1, 2, 3 и 4-й классы соответственно). В свою очередь, вредные условия могут быть четырех степеней (подклассов). Следует отметить, что в названной [статье](#) разъясняется, какие именно условия труда относятся к каждому классу (подклассу).

Согласно [ч. 2 ст. 8](#) Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ специальная оценка условий труда проводится совместно работодателем и специализированной организацией, которая соответствует требованиям, приведенным в [ст. 19](#) данного Закона. [Часть 2 ст. 4](#) Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ устанавливает обязанности работодателя, в частности по обеспечению проведения такой оценки и предоставлению специализированной организации необходимых сведений, документов и информации.

Обратим внимание на следующее. Если в отношении рабочих мест была проведена аттестация, оценка условий труда может не проводиться в течение пяти лет с даты окончания аттестации, за исключением случаев назначения внеплановой оценки ([ч. 4 ст. 27](#) Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ). Предусмотрены и другие переходные положения, касающиеся юрлиц, которые были аккредитованы в качестве организаций, оказывающих услуги по аттестации рабочих мест, до 1 января 2014 г. Так, они вправе проводить специальную оценку условий труда до истечения срока действия имеющихся на день вступления в силу Федерального [закона](#) от 28.12.2013 N 426-ФЗ аттестатов аккредитации испытательных лабораторий (центров), но не позднее чем до 31 декабря 2018 г. включительно ([ч. 1 ст. 27](#) Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ). Результаты аттестации используются для применения дополнительного тарифа страховых взносов в ПФР с учетом класса (подкласса) условий труда на рабочем месте. В [п. 4](#) Письма от 13.03.2014 N 17-3/В-113 Минтруд России подчеркнул, что это обязанность, а не право плательщика страховых взносов.

Напомним, что если в результате аттестации рабочего места условия труда отнесены к вредному классу, то в отношении данного рабочего места применяется дополнительный тариф страховых взносов в размере от 2 до 7 процентов в зависимости от подкласса условий труда ([ч. 2.1 ст. 58.3](#) Федерального

закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). В связи с этим Минтруд России разъяснил следующее: если налогоплательщик не может документально подтвердить степень их вредности, в отношении аттестованного рабочего места применяется дополнительный тариф, равный 7 процентам, который соответствует подклассу условий труда 3.4 (п. 2 Письма Минтруда России от 26.03.2014 N 17-3/10/В-1579).

Как начисляются страховые взносы по дополнительным тарифам при наличии у организации актуальных результатов аттестации только части рабочих мест, Минтруд России указал в п. 3.5 Письма от 13.03.2014 N 17-3/В-113. Если по результатам аттестации условия труда работника, занятого на работах, указанных в подп. 1 - 18 п. 1 ст. 27 Федерального закона от 17.12.2001 N 173-ФЗ, признаны вредными и опасными, то страховые взносы начисляются по дополнительным тарифам, предусмотренным ч. 2.1 ст. 58.3 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ. Если условия труда признаны оптимальными или допустимыми либо результаты аттестации рабочего места отсутствуют, то страховые взносы начисляются по дополнительным тарифам, предусмотренным соответственно ч. 1 или 2 ст. 58.3 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ.

Кроме того, в п. 7, 8 данного Письма Минтруд России отвечает на вопрос, как определить сумму страховых взносов по дополнительным тарифам при частичной занятости физического лица в течение месяца на работах по подп. 1 - 18 п. 1 ст. 27 Закона N 173-ФЗ с разными классами (подклассами) условий труда. В такой ситуации страховые взносы начисляются по каждому дополнительному тарифу пропорционально количеству отработанных дней (часов) на соответствующих рабочих местах в общем количестве дней (часов) (с учетом работы сверхурочно, в выходные, праздничные дни) в данном месяце. Рассматриваемые страховые взносы начисляются на всю сумму выплат и вознаграждений, которые начислены в пользу данного работника в течение месяца, независимо от того, за какие периоды производятся выплаты.

Также отметим, что Предусмотрены и другие переходные положения, касающиеся юрлица, которые были аккредитованы в качестве организаций, оказывающих услуги по аттестации рабочих мест, до 1 января 2014 г., Так, они вправе проводить специальную оценку условий труда до истечения срока действия имеющихся на день вступления в силу Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ аттестатов аккредитации испытательных лабораторий (центров), но не позднее чем до 31 декабря 2018 г. включительно (ч. 1 ст. 27 Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ).

Если к специализированным организациям, аккредитованным на проведение аттестации рабочих мест, относятся испытательные лаборатории (центры), срок действия аттестатов аккредитации которых истекает в 2014 г., эти компании могут проводить оценку без учета требований, касающихся количества и состава экспертов (ч. 2 ст. 27 Федерального закона от 28.12.2013 N 426-ФЗ).

Кодекс РФ об административных правонарушениях также дополнен новыми нормами. Часть 2 ст. 5.27.1 КоАП РФ предусматривает ответственность работодателя за нарушение порядка проведения специальной оценки условий труда на рабочих местах или ее непроведение. В этом случае применяется мера в виде предупреждения или штрафа (в частности, для юрлиц - от 60 до 80 тыс. руб.). Ответственность специализированной организации за нарушение порядка проведения специальной оценки условий труда устанавливается ст. 14.54 КоАП РФ. Изменения, внесенные в Кодекс РФ об административных правонарушениях, вступят в силу с 1 января 2015 г. (ч. 2 ст. 15 Федерального закона от 28.12.2013 N 421-ФЗ).

В дополнение следует добавить, что расходы на проведение специальной оценки условий труда можно возместить за счет начисленных в ФСС взносов на травматизм (п. 3 Правил финансового обеспечения предупредительных мер по сокращению производственного травматизма и профессиональных заболеваний работников и санаторно-курортного лечения работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами (утв. Приказом Минтруда России от 10.12.2012 N 580н в редакции Приказа Минтруда России от 20.02.2014 N 103н)). Подробнее об этом см. в [Практическом пособии](#) по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

8. Изменен порядок определения размера пенсионных взносов, уплачиваемых предпринимателями, адвокатами и нотариусами за себя

С 1 января 2014 г. изменен порядок определения фиксированного размера пенсионных взносов для предпринимателей, адвокатов, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой.

Согласно ч. 1.1 ст. 14 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ размер страхового взноса, перечисляемого в ПФР самозанятыми гражданами за себя, теперь определяется в зависимости от того, превысила ли величина доходов пороговую сумму в 300 тыс. руб.

Если доходы плательщика взносов за расчетный период не превышают указанную сумму, то в ПФР необходимо перечислить платеж, размер которого определяется в соответствии с п. 1 ч. 1.1 ст. 14

Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ. В 2014 г. его размер составляет 17 328 руб. 48 коп. Расчет платежа: МРОТ (действующий на начало 2014 г.) x 12 x 26 процентов, где:

МРОТ - минимальный размер оплаты труда, установленный на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы. В соответствии со [ст. 1](#) Федерального закона от 19.06.2000 N 82-ФЗ (в ред. Федерального закона от 02.12.2013 N 336-ФЗ) с 1 января 2014 г. МРОТ составляет 5554 руб. в месяц;

26 процентов - тариф пенсионных взносов, установленный [п. 1 ч. 2 ст. 12](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ.

Если доходы плательщика взносов за расчетный период превысят 300 тыс. руб., то в ПФР необходимо будет перечислить указанный выше платеж плюс 1 процент от суммы дохода, превышающего 300 тыс. руб. ([п. 2 ч. 1.1 ст. 14](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Обратим внимание, что общая сумма страховых взносов в ПФР, перечисляемых за себя плательщиками, доход которых превышает 300 000 руб., ограничена предельной величиной. Она рассчитывается исходя из увеличенного в 12 раз восьмикратного МРОТ, установленного на начало года, за который уплачиваются взносы, и тарифа, указанного в [п. 1 ч. 2 ст. 12](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ (26 процентов). Это предусмотрено [п. 2 ч. 1.1 ст. 14](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ. В 2014 г. указанная предельная величина составляет 138 627 руб. 84 коп. (в соответствии со [ст. 1](#) Федерального закона от 19.06.2000 N 82-ФЗ (в ред. Федерального закона от 02.12.2013 N 336-ФЗ) с 1 января 2014 г. МРОТ составляет 5554 руб. в месяц).

Напомним, что до 1 января 2014 г. фиксированный размер пенсионных взносов, перечисляемых предпринимателями, адвокатами и нотариусами, определялся исходя из увеличенного в 12 раз двукратного размера МРОТ и страхового тарифа. Данная сумма не менялась в зависимости от величины полученного дохода. Так, за 2013 г. такие лица должны были уплатить в ПФР за себя 32 479 руб. 20 коп.

Следует отметить, что определяемый в соответствии с [п. 1 ч. 1.1 ст. 14](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ платеж, как и ранее, перечисляется не позднее 31 декабря текущего расчетного периода. Сумму взносов, исчисленную с дохода, превышающего 300 тыс. руб., необходимо будет уплатить не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим расчетным периодом ([ч. 2 ст. 16](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Она направляется на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии в размерах, которые определяются пропорционально тарифам, установленным [п. 2.1 ст. 22](#) Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ ([п. 2.3 ст. 22](#) Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ).

Минфин России в [Письме](#) от 27.01.2014 N 03-11-11/2737 разъяснил порядок уменьшения налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, на страховые взносы в фиксированном размере за 2014 г., которые начислены на доход, превышающий 300 000 руб. Согласно позиции финансового ведомства, если предприниматель, не производящий выплат физлицам, перечислит в марте 2015 г. данные взносы за 2014 г., этот платеж следует учитывать при исчислении налога, уплачиваемого в случае применения УСН, за отчетный (налоговый) период 2015 г. Такая же позиция приведена в [Письме](#) Минфина России от 28.03.2014 N 03-11-12/13897. В [Письме](#) от 07.04.2014 N 03-11-11/15344 Минфин России указал: "...в понятие "фиксированный платеж" также включаются страховые взносы, уплачиваемые в размере 1 процента от суммы дохода индивидуального предпринимателя, превышающей 300 000 руб.". Аналогичный вывод содержится в [Письмах](#) Минфина России от 28.03.2014 N 03-11-11/13842, от 21.02.2014 N 03-11-11/7511, N 03-11-11/7515, N 03-11-11/7514.

Размер дохода плательщика взносов будет определяться по правилам Налогового кодекса РФ в соответствии с тем режимом налогообложения, который применяет конкретный плательщик (общий режим, ЕСХН, УСН, ЕНВД, ПСН). Если применяется несколько режимов налогообложения, то доходы от деятельности следует суммировать. Данные правила установлены [ч. 8 ст. 14](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ.

Кроме того, с 1 января 2014 г. изменен порядок расчета пенсионных взносов главами крестьянских фермерских хозяйств ([ч. 2 ст. 14](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Напомним, что в 2013 г. они уплачивали пенсионные взносы за себя и членов хозяйства, как и иные самозанятые лица, исходя из увеличенного в 12 раз двукратного размера МРОТ и страхового тарифа. За 2014 г. фиксированный размер пенсионных взносов определяется как произведение однократного годового МРОТ, тарифа страховых взносов и количества членов хозяйства, включая его главу, и не зависит от величины доходов хозяйства.

Необходимо отметить, что органы ПФР будут сопоставлять величину поступивших от предпринимателей и иных самозанятых лиц платежей с величиной их дохода. Информацию о доходах в ПФР будут передавать налоговые органы. Это касается как сведений, содержащихся в налоговых декларациях указанных лиц, так и данных, выявленных в рамках мероприятий налогового контроля. Соответствующие обязанности налоговых органов предусмотрены [ч. 9 и 10 ст. 14](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ.

Если суммы поступивших платежей пенсионных взносов не будут соответствовать сведениям о доходах, то есть будут уплачены в меньшем размере, чем следует, то органы ПФР направят таким

самозанятым лицам требование об уплате недоимки, пеней и штрафов (ч. 11 ст. 14 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Если же плательщик взносов не представит налоговую отчетность в инспекцию до окончания расчетного периода, и в связи с этим у органов ПФР не будет информации о доходах такого лица, то взносы за соответствующий расчетный период будут взысканы в фиксированном размере - исходя из увеличенного в 12 раз восьмикратного размера МРОТ и страхового тарифа.

9. Пенсионные взносы (начиная с расчетного периода 2014 г.) необходимо перечислять одним платежным документом

Начиная с расчетного периода 2014 г. страховые взносы на обязательное пенсионное страхование за указанный и последующие периоды перечисляются в ПФР одной платежкой без распределения взносов на финансирование страховой или накопительной части трудовой пенсии. При оформлении расчетного документа следует применять КБК, предназначенный для учета платежей, поступивших в ПФР на выплату страховой части трудовой пенсии. Такие положения содержатся в новой ст. 22.2 Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ (далее - Закон N 167-ФЗ), которая озаглавлена "Единый расчетный документ".

После того как денежные средства поступят в ПФР, пенсионный фонд самостоятельно перечислит сумму страховых взносов, предназначенных на финансирование накопительной части трудовой пенсии, на отдельный счет ПФР (п. 2 ст. 20.1 Закона N 167-ФЗ). Учет страховых взносов, поступивших на выплату накопительной части трудовой пенсии, будет осуществляться на основании данных индивидуального (персонифицированного) учета в зависимости от того, какой вариант пенсионного обеспечения выбрало застрахованное лицо (п. 1 ст. 20.1 Закона N 167-ФЗ).

В соответствии с ранее действовавшим порядком пенсионные взносы в отношении лиц 1967 года рождения и моложе перечислялись двумя платежными документами с указанием разных КБК. Работодатель самостоятельно распределял платежи, предназначенные на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии (ст. ст. 33, 33.1 Закона N 167-ФЗ).

Поясним, что данные поправки связаны с введением нового порядка выбора застрахованными лицами варианта пенсионного обеспечения.

Старый порядок перераспределения тарифа страхового взноса на финансирование накопительной части трудовой пенсии

Напомним, что с 1 января 2013 г. застрахованные по обязательному пенсионному страхованию лица были вправе не позднее 31 декабря 2013 г. выбрать вариант осуществления своего пенсионного обеспечения, а именно направить на финансирование накопительной части трудовой пенсии 6 процентов или 2 процента тарифа страхового взноса.

Для того чтобы на финансирование накопительной части трудовой пенсии приходилось 6 процентов тарифа, необходимо было обратиться в ПФР с заявлением:

- о переходе в негосударственный пенсионный фонд. Предварительно нужно заключить договор об обязательном пенсионном страховании;
- о выборе инвестиционного портфеля управляющей компании;
- о выборе расширенного инвестиционного портфеля государственной управляющей компании;
- о выборе инвестиционного портфеля государственных ценных бумаг государственной управляющей компании.

В последних двух случаях застрахованное лицо вправе было выбрать вариант своего пенсионного обеспечения: направлять на финансирование накопительной части трудовой пенсии 2 процента или 6 процентов тарифа страхового взноса (п. 1.1 ст. 31 Федерального закона от 24.07.2002 N 111-ФЗ).

Предполагалось, что для тех, кто не сделает свой выбор, начиная с расчетного периода 2014 г. на финансирование накопительной части их трудовой пенсии будет перечисляться 2 процента тарифа страхового взноса. Оставшиеся 4 процента будут направлены на финансирование страховой части трудовой пенсии.

Согласно Федеральному закону от 04.12.2013 N 351-ФЗ указанный порядок изменен.

Новый порядок перераспределения тарифа страхового взноса на финансирование накопительной части трудовой пенсии

В частности, с 1 января 2014 г. введены следующие положения.

Застрахованные лица 1967 года рождения и моложе до 31 декабря 2015 г. включительно вправе решить, направлять на финансирование накопительной части трудовой пенсии 6 процентов тарифа страховых взносов или отказаться от финансирования этой части трудовой пенсии. В случае отказа все 6 процентов будут направлены на финансирование страховой части трудовой пенсии.

Для того чтобы на финансирование накопительной части трудовой пенсии перечислялось 6

процентов тарифа, необходимо обратиться в ПФР с заявлением:

- о переходе в негосударственный пенсионный фонд. Предварительно нужно заключить договор об обязательном пенсионном страховании;
- о выборе инвестиционного портфеля управляющей компании;
- о выборе расширенного инвестиционного портфеля государственной управляющей компании;
- о выборе инвестиционного портфеля государственных ценных бумаг государственной управляющей компании.

На финансирование накопительной части трудовой пенсии лиц, обратившихся с заявлением, будет направляться 6 процентов тарифа страхового взноса, за исключением случая, если застрахованное лицо отказалось от финансирования указанной части трудовой пенсии (абз. 1 п. 1 ст. 33.3 Закона N 167-ФЗ).

Пока застрахованное лицо не сделает свой выбор (до 31 декабря 2015 г.), 6 процентов тарифа страхового взноса будут направляться на финансирование страховой части трудовой пенсии (абз. 2 п. 1 ст. 33.3 Закона N 167-ФЗ). Аналогично будет распределен тариф, если лицо не реализует данное право до 31 декабря 2015 г. включительно.

Новый тариф страхового взноса начинает применяться только с 1 января года, следующего за годом подачи в ПФР заявления о выборе (п. 3 ст. 33.3 Закона N 167-ФЗ).

В отношении лиц, которые до 31 декабря 2013 г. (включительно) выбрали вариант пенсионного обеспечения, согласно которому на финансирование накопительной части трудовой пенсии должно направляться 6 процентов тарифа страхового взноса, необходимо отметить следующее. В 2014 г. 6 процентов будет направляться на финансирование накопительной пенсии только в следующих случаях:

- выбранный лицом негосударственный пенсионный фонд внесен в реестр участников системы гарантирования прав застрахованных лиц в соответствии с Федеральным законом "О гарантировании прав застрахованных лиц в системе обязательного пенсионного страхования РФ при формировании и инвестировании средств пенсионных накоплений, установлении и осуществлении выплат за счет средств пенсионных накоплений" (на момент подготовки выпуска обзор данный закон еще не был принят). Также выбранный пенсионный фонд соответствует требованиям Федерального закона от 07.05.1998 N 75-ФЗ;
- выбранная лицом управляющая компания, в том числе государственная, соответствует требованиям п. 3 ст. 22 Федерального закона от 24.07.2002 N 111-ФЗ.

Если перечисленные условия не выполняются, то 6 процентов тарифа страхового взноса в 2014 г. будет направлено на финансирование страховой части трудовой пенсии. Это касается и тех лиц, которые при выборе расширенного инвестиционного портфеля государственной управляющей компании или инвестиционного портфеля государственных ценных бумаг государственной управляющей компании решили направить на финансирование накопительной части 2 процента тарифа страхового взноса. В рассматриваемом случае должна производиться индексация расчетного пенсионного капитала застрахованного лица, с учетом которой исчисляется размер трудовой пенсии (страховой части трудовой пенсии по старости). Указанные правила установлены п. 4 ст. 33.3 Закона N 167-ФЗ.

Следует отметить, что лица 1967 года рождения и моложе, в отношении которых с 1 января 2014 г. впервые начисляются обязательные пенсионные взносы, вправе сделать выбор в пользу направления 6 процентов тарифа страхового взноса на фиксирование накопительной части трудовой пенсии до 31 декабря года, в котором истекает пятилетний период с момента первого начисления пенсионных взносов. Если до этого момента данные лица не достигли 23 лет, то право выбора сохраняется за ними до 31 декабря года, в котором им исполнится такое количество лет (п. 2 ст. 33.3 Закона N 167-ФЗ).

10. Изменен порядок взыскания недоимки по взносам в ПФР и ФСС РФ

3 января 2014 г. вступил в силу Федеральный закон от 21.12.2013 N 358-ФЗ. С указанной даты установлен новый порядок взыскания ПФР и ФСС РФ недоимки по страховым взносам, соответствующих пеней и штрафов за счет денежных средств на счетах организации (индивидуального предпринимателя), являющейся плательщиком этих взносов, а также за счет имущества данного лица.

Прежде всего отметим, что теперь решение о взыскании недоимки, пеней и штрафов орган контроля за уплатой страховых взносов может принимать в отношении как одного, так и нескольких требований (ч. 5.1 ст. 19 и ч. 3.1 ст. 20 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

По общему правилу срок вынесения решения о взыскании задолженности за счет денежных средств остался прежним - не более двух месяцев после истечения периода, указанного в требовании (ч. 5 ст. 19 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Не изменен и срок принятия постановления о взыскании задолженности за счет имущества плательщика - один год после истечения срока исполнения требования (ч. 3 ст. 20 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Однако теперь предусмотрены специальные положения для случаев взыскания небольших сумм задолженности.

В ч. 5.2 ст. 19 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ установлено следующее: если

отраженная в требовании сумма не превышает 1500 руб. в части платежей в ПФР (500 руб. - в ФСС РФ), решение о взыскании недоимки (пеней, штрафов) за счет денежных средств может быть принято в течение одного года и двух месяцев после окончания срока, определенного в требовании. Постановление о взыскании такой суммы за счет имущества плательщика принимается в течение двух лет (ч. 3 ст. 20 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Если решение (постановление) принимается по нескольким требованиям, данные сроки исчисляются с момента окончания срока исполнения самого раннего требования.

Необходимо обратить внимание на то, что на основании формулировок ст. ст. 19 и 20 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ увеличенные сроки применяются, если суммы задолженности, не превышающие 1500 руб. при уплате в ПФР и 500 руб. - в ФСС РФ, отражены в одном требовании. Исходя из целей изменений, изложенных в пояснительной записке и отраженных в порядке взыскания недоимки с физлиц, которые не являются индивидуальными предпринимателями (подробнее см. далее), можно сделать вывод, что специальный порядок должен использоваться, если предельных величин не превышает общая сумма задолженности по нескольким требованиям.

Остальные положения, касающиеся взыскания недоимки, пеней и штрафов за счет денежных средств плательщика взносов, по существу не изменились. В частности, решения, принятые после истечения двух месяцев или срока, составляющего год и два месяца, признаются недействительными (ч. 5.3 ст. 19 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). В этом случае компетентный орган может обратиться в суд по общему правилу в течение шести месяцев после окончания срока исполнения требования об уплате взносов (ч. 5.4 и 5.5 ст. 19 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). При необходимости взыскания небольших сумм шестимесячный срок исчисляется со дня истечения срока бесспорного взыскания задолженности при условии, что лимит в 1500 руб. (500 руб.) не превышен (ч. 5.4, 5.6 ст. 19 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Кроме того, во введенной ч. 4.1 ст. 20 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ предусмотрено, что ФСС РФ вправе принять постановление о взыскании страховых взносов за счет имущества плательщика в отношении задолженности одновременно по всем взносам на обязательное социальное страхование (на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).

11. Установлен новый порядок взыскания недоимки по страховым взносам с физлиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями

С 3 января 2014 г. изменилась ст. 21 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ, регламентирующая порядок взыскания недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов за счет имущества физлица, которое не является индивидуальным предпринимателем. Если направленное плательщику взносов требование не исполнено в указанный в нем срок, сохраняется исключительно судебный порядок взыскания задолженности (ч. 1 ст. 21 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

В соответствии с ч. 1.1 ст. 21 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ контролирующий орган подает в суд общей юрисдикции заявление о взыскании страховых взносов, пеней и штрафов за счет имущества физлица в отношении всех требований, срок исполнения которых истек и которые не исполнены на день подачи заявления в суд. Не позднее этой же даты копия заявления направляется должнику (ч. 1.3 ст. 21 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Сроки подачи в суд заявления о взыскании задолженности теперь зависят от того, превышает ли ее общая сумма 500 руб. Рассмотрим возможные случаи:

1) общая сумма страховых взносов, пеней и штрафов, которая взыскивается с физлица, превышает 500 руб. В этой ситуации компетентный орган подает в суд общей юрисдикции заявление о взыскании задолженности в течение шести месяцев со дня окончания срока исполнения соответствующего требования (ч. 2 ст. 21 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Напомним, что такой срок был предусмотрен и предыдущей редакцией ст. 21 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ;

2) общая сумма страховых взносов, пеней, штрафов по нескольким требованиям превысила 500 руб. в течение трех лет со дня окончания срока исполнения самого раннего требования, учитываемого при исчислении суммы указанной задолженности. В этом случае орган по контролю за уплатой взносов обращается в суд в течение шести месяцев со дня, когда общая сумма задолженности превысила предельную величину (ч. 2.1 ст. 21 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

3) за три года, прошедшие со дня истечения срока исполнения самого раннего требования, общая сумма недоимки, пеней и штрафов не превысила 500 руб. В данной ситуации компетентный орган обращается в суд в течение шести месяцев с даты окончания указанного трехлетнего периода (ч. 2.2 ст. 21 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Согласно ч. 2.3 ст. 21 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ во всех перечисленных случаях

установленные гражданским законодательством положения об общем сроке исковой давности не применяются.

Кроме того, утратила силу, в частности, [ч. 6 ст. 21](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ, которая определяла последовательность обращения взыскания на имущество физлица, не являющегося предпринимателем. Теперь в соответствии с [ч. 3 и 4 ст. 69](#) Федерального закона от 02.10.2007 N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве" взыскание обращается сначала на денежные средства должника-физлица, в том числе находящиеся на счетах, а при их недостаточности - на иное имущество, принадлежащее указанному лицу на праве собственности (за исключением имущества, изъятого из оборота, и имущества, на которое не может быть обращено взыскание). Отметим, что [ч. 4 ст. 21](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ теперь предусматривает необходимость взыскания задолженности по страховым взносам, пеням и штрафам согласно Федеральному [закону](#) от 02.10.2007 N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве".

12. Смягчена ответственность страхователей за непредставление (представление недостоверных) сведений персонифицированного учета

С 1 января 2014 г. вступила в силу новая редакция [ч. 3 ст. 17](#) Федерального закона от 01.04.1996 N 27-ФЗ "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования". Согласно внесенным изменениям смягчена ответственность страхователя за непредставление либо представление неполных и (или) недостоверных сведений персонифицированного учета. Теперь размер санкции составляет 5 процентов от суммы страховых взносов, начисленных к уплате в ПФР за последние три месяца отчетного периода, за который не представлены (представлены неполные или недостоверные) сведения. Напомним, что ранее со страхователя взыскивали 10 процентов от суммы платежей в ПФР, причитающихся соответственно за отчетный период и за истекший календарный год.

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- предельная величина базы для начисления страховых взносов во внебюджетные фонды составляет 624 000 руб. ([ч. 5 ст. 8](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ, [Постановление](#) Правительства РФ от 30.11.2013 N 1101);

- продлено действие некоторых льготных тарифов по обязательным страховым взносам. В частности, для применяющих УСН организаций и предпринимателей, основной вид деятельности которых входит в перечень, включенный в [п. 8 ч. 1 ст. 58](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ. Данные лица продолжают уплачивать страховые взносы только в ПФР по 20-процентному тарифу ([ч. 3.4 ст. 58](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- повысился льготный тариф страховых взносов для российских организаций и предпринимателей, которые осуществляют производство, выпуск в свет (в эфир) и (или) издание СМИ. Данные плательщики применяют в 2014 г. тариф страховых взносов в размере 30 процентов: ПФР - 23,2 процента; ФСС РФ - 2,9 процента; ФФОМС - 3,9 процента ([п. 7 ч. 1, ч. 3.1 ст. 58](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- закончилось действие льготного тарифа для организаций, оказывающих инженеринговые услуги. Такие плательщики перечисляют взносы в порядке, установленном на 2012 - 2016 г., если не подпадают под действие иных льготных тарифов, предусмотренных [ст. 58, 58.1](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ ([п. 13 ч. 1, ч. 3.5 ст. 58, ст. 58.2](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- в целях применения IT-компаниями пониженных тарифов страховых взносов снижен порог средней численности работников для действующих организаций (среднесписочной - для вновь созданных). Теперь он составляет не менее семи человек. Ранее переход на уплату взносов в пониженных размерах допускался, если данный показатель был не менее 30 человек ([п. 3 ч. 2.1, п. 3 ч. 2.2 ст. 57](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- в целях применения IT-компаниями пониженных тарифов страховых взносов при определении доли доходов от деятельности в области информационных технологий в общем объеме доходов организации не нужно учитывать доходы, указанные в [п. п. 2 и 11 ч. 2 ст. 250](#) НК РФ ([ч. 2.3 ст. 57](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- повысились дополнительные тарифы страховых взносов для отдельных категорий плательщиков, перечисляемые в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, занятых на работах, виды которых указаны в [подп. 1 - 18 п. 1 ст. 27](#) Федерального закона от 17.12.2001 N 173-ФЗ ([ст. 58.3](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- установлена дифференциация дополнительных тарифов страховых взносов в зависимости от результатов специальной оценки условий труда. Если по итогам такой оценки условия труда будут

признаны вредными или опасными, то работодатели в отношении выплат лицам, занятых на работах, виды которых указаны в [подп. 1 - 18 п. 1 ст. 27](#) Федерального закона от 17.12.2001 N 173-ФЗ, должны будут применять тарифы в размере от 2 до 8 процентов ([ч. 2.1 ст. 58.3](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- если величина доходов предпринимателей, адвокатов, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой, за 2014 г. не превысит 300 тыс. руб., то указанные лица должны перечислить в ПФР за 2014 г. фиксированный платеж в размере 17 328 руб. 48 коп. ([п. 1 ч. 1.1 ст. 14](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- если величина доходов предпринимателей, адвокатов, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой, за 2014 г. превысит 300 тыс. руб., то указанные лица должны перечислить в ПФР за 2014 г. фиксированный платеж в размере 17 328 руб. 48 коп. плюс 1 процент от суммы дохода, превышающего 300 тыс. руб., но не более суммы, рассчитанной исходя из увеличенного в 12 раз восьмикратного МРОТ и общеустановленного тарифа пенсионных взносов. В 2014 г. эта сумма составляет 138 627 руб. 84 коп. ([п. 2 ч. 1.1 ст. 14](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- главы крестьянских фермерских хозяйств за 2014 г. должны перечислить в ПФР страховые взносы в фиксированном размере, который определяется как произведение однократного годового МРОТ, тарифа страховых взносов и количества членов хозяйства, включая его главу и не зависит от величины доходов хозяйства ([ч. 2 ст. 14](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- пенсионные взносы (начиная с расчетного периода 2014 г.) необходимо перечислять одним платежным документом без распределения взносов на финансирование страховой или накопительной части трудовой пенсии. При оформлении расчетного документа следует применять КБК, предназначенный для учета платежей, которые поступили в ПФР на выплату страховой части трудовой пенсии ([ст. 22.2](#) Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ);

- смягчена ответственность страхователей за непредставление (представление недостоверных) сведений персонифицированного учета. Теперь размер санкции составляет 5 процентов от суммы страховых взносов, начисленных к уплате в ПФР за последние три месяца отчетного периода, за который не представлены (представлены неполные или недостоверные) сведения. Ранее со страхователя взыскивали 10 процентов от суммы платежей в ПФР, причитающихся соответственно за отчетный период и за истекший календарный год ([ч. 3 ст. 17](#) Федерального закона от 01.04.1996 N 27-ФЗ).

С 3 января 2014 г.:

- изменен порядок взыскания недоимки по взносам в ПФР и ФСС РФ, в частности, предусмотрены специальные положения для случаев взыскания небольших сумм задолженности ([ст. ст. 19, 20](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- установлен новый порядок взыскания недоимки по страховым взносам с физлиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в частности, сроки подачи в суд заявления о взыскании задолженности теперь зависят от того, превышает ли ее общая сумма 500 руб. ([ст. 21](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

С 1 мая 2014 г.:

- организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые плательщиками взносов, не должны сообщать в контролирующие органы сведения об открытии и закрытии счетов в банке (утратил силу [п. 1 ч. 3 ст. 28](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ);

- исключена ответственность за нарушение срока представления плательщиком страховых взносов сведений об открытии и закрытии счета в банке (утратила силу [ст. 46.1](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством

Федеральный закон от 02.12.2013 N 349-ФЗ

Индексация детских пособий в 2014 г.

На 2014 г. установлен размер индексации предусмотренных [ст. 4.2](#) Федерального закона от 19.05.1995 N 81-ФЗ пособий гражданам, имеющим детей. Указанные пособия проиндексированы на коэффициент 1,05 ([ч. 2 ст. 9](#) Федерального закона от 02.12.2013 N 349-ФЗ). Отметим, что в [Письме](#) ФСС РФ от 28.12.2011 N 14-03-18/05-16244 разъясняется следующее: сумма пособия не округляется до целых рублей; его величину с учетом прошлогодней индексации необходимо умножить на новый коэффициент.

Таким образом, в 2014 г. размер пособий составляет:

- единовременное пособие при рождении ребенка - 13 741 руб. 99 коп. (13 087,61 x 1,05);
 - пособие за постановку на учет в ранние сроки беременности - 515 руб. 33 коп. (490,79 x 1,05).
- Минимальный размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком в возрасте до полутора лет:
- за первым ребенком - 2576 руб. 63 коп. (2453,93 x 1,05);
 - за вторым и последующими детьми - 5153 руб. 24 коп. (4907,85 x 1,05).

О проиндексированных размерах указанных пособий см. [Письмо](#) ФСС РФ от 28.01.2014 N 17-03-11/06-1026.

Выводы

С 1 января 2014 г.:

- пособия гражданам, имеющим детей, проиндексированы на коэффициент 1,05. С 2014 г. единовременное пособие при рождении ребенка составляет 13 741 руб. 99 коп.; пособие за постановку на учет в ранние сроки беременности - 515 руб. 33 коп.; минимальный размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком до полутора лет: за первым ребенком - 2576 руб. 63 коп., за вторым и последующими детьми - 5153 руб. 24 коп. ([ч. 2 ст. 9](#) Федерального закона от 02.12.2013 N 349-ФЗ).

Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний

Федеральный закон от 21.12.2013 N 358-ФЗ

Недоимка (пени, штрафы) по взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний взыскивается в том же порядке, что и по взносам на обязательное пенсионное страхование

С 3 января 2014 г. в новой редакции изложена [ст. 22.1](#) Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ, касающаяся обеспечения исполнения обязанности по уплате страховых взносов. Ранее в названной статье приводились определения недоимки, пеней, порядок их расчета и взыскания. Теперь она содержит отсылочную норму, согласно которой обеспечение исполнения обязанности по уплате взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний осуществляется в порядке, аналогичном правилам, установленным [ст. ст. 18 - 23, 25 - 27](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ. В данных статьях предусмотрен порядок исполнения обязанности по уплате взносов ([ст. 18](#)), выставления требования ([ст. 22](#)), начисления пеней ([ст. 25](#)), взыскания задолженности за счет имущества плательщика ([ст. ст. 19 - 21](#)) и списания безнадежных долгов ([ст. 23](#)). Кроме того, в [ст. ст. 26 и 27](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ урегулированы вопросы зачета (возврата) излишне уплаченных и возврата излишне взысканных страховых взносов, пеней и штрафов.

Об изменениях, касающихся порядка взыскания недоимки по взносам в ПФР и ФСС РФ, см. [Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2014 года](#).

Выводы

С 3 января 2014 г.:

- [ст. 22.1](#) Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ содержит отсылочную норму, согласно которой обеспечение исполнения обязанности по уплате взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний осуществляется в порядке, аналогичном правилам, установленным [ст. ст. 18 - 23, 25 - 27](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ ([ст. 22.1](#) Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ).

Изменения, ухудшающие положение налогоплательщиков

- Применяется обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц ([п. 2 ст. 138](#) НК РФ, [п. 3 ст. 3](#) Федерального закона от 02.07.2013 N 153-ФЗ) >>>
- Введены новые основания для истребования у налогоплательщика пояснений при проведении камеральной проверки ([абз. 2, 3 п. 3 ст. 88](#) НК РФ) >>>
- Введены новые основания для истребования у налогоплательщика первичных и некоторых других

документов при проведении камеральной проверки ([п. 8.3 ст. 88 НК РФ](#)) >>>

- К ответственности по [п. 2 ст. 126 НК РФ](#) за непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике можно привлекать не только организации, но и предпринимателей. Штраф для последних составляет такую же сумму, как и для юридических лиц - 10 тыс. руб. ([п. 2 ст. 126 НК РФ](#)) >>>

- За грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения ответственности можно привлекать предпринимателей, нотариусов и адвокатов ([ст. 120 НК РФ](#)) >>>

- Из [п. 1 ст. 119 НК РФ](#) исключено указание на субъект правонарушения - налогоплательщика. Таким образом, оштрафовать по данной статье за несвоевременное представление налоговой декларации можно и лиц, не являющихся плательщиками НДС, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой налога, и налоговых агентов >>>

- Посредники, не являющиеся плательщиками НДС (например, лица, применяющие УСН), в случае выставления или получения счетов-фактур при осуществлении деятельности в интересах другого лица обязаны вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур ([п. 3.1 ст. 169 НК РФ](#)) >>>

- Плательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны представлять декларации по данному налогу только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи ([абз. 1 п. 5 ст. 174 НК РФ](#)) >>>

- Дополнительно повышена ставка акциза на автомобильный бензин 4-го и 5-го классов ([п. 1 ст. 193 НК РФ](#)) >>>

- Освобождение от уплаты акциза при реализации подакцизных товаров за пределы России предоставляется только при наличии банковской гарантии ([п. 2 ст. 184 НК РФ](#)) >>>

- Ограничен размер имущественного вычета по расходам на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным на приобретение жилья, - не более 3 млн руб. ([подп. 4 п. 1, п. 4 ст. 220 НК РФ](#)) >>>

- Не применяется повышающий коэффициент к основной норме амортизации по объектам, используемым в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, принятым на учет с 1 января 2014 г. ([подп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ](#)) >>>

- Увеличена ставка НДС в отношении нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной ([подп. 9 п. 2 ст. 342 НК РФ](#)) >>>

- Введены повышающие коэффициенты для расчета транспортного налога в отношении дорогих автомобилей ([п. 2 ст. 362 НК РФ](#)) >>>

- Повысился льготный тариф страховых взносов для российских организаций и предпринимателей, которые осуществляют производство, выпуск в свет (в эфир) и (или) издание СМИ. Данные плательщики применяют в 2014 г. тариф страховых взносов в размере 30 процентов: ПФР - 23,2 процента; ФСС РФ - 2,9 процента; ФФОМС - 3,9 процента ([п. 7 ч. 1, ч. 3.1 ст. 58](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ) >>>

- Закончилось действие льготного тарифа для организаций, оказывающих инженеринговые услуги. Такие плательщики перечисляют взносы в порядке, установленном на 2012-2016 г., если не подпадают под действие иных льготных тарифов, предусмотренных [ст. 58, 58.1](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ ([п. 13 ч. 1, ч. 3.5 ст. 58, ст. 58.2](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ) >>>

- Повысились дополнительные тарифы страховых взносов для отдельных категорий плательщиков, перечисляемые в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, занятых на работах, виды которых указаны в [подп. 1 - 18 п. 1 ст. 27](#) Федерального закона от 17.12.2001 N 173-ФЗ ([ст. 58.3](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ) >>>

Спорные вопросы, появившиеся в связи с поправками

- Вправе ли субъекты РФ ввести с 1 января 2014 г. новый порядок определения базы по налогу на имущество организаций на основании кадастровой стоимости некоторых объектов? >>>

- Когда начинают применяться положения [НК РФ](#), согласно которым освобождение от налога на имущество организаций при применении ЕНВД не распространяется на объекты, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость? >>>