

ОБЗОР НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА ЯНВАРЬ–ФЕВРАЛЬ 2014 Г.

Л.Анисимова

Анализируемый период январь-февраль 2014 г. обозначил новые тенденции в развитии налогового законодательства РФ. Прежде всего, с завершением принятия международных стандартов финансовой отчетности МСФО¹ в РФ возникает вопрос о согласовании действующих схем определения налоговых баз по НК РФ и правил исчисления доходов и расходов по МСФО. Второй фактор, который может повлиять на перестройку налоговой системы – это изменения в ГК РФ, инициированные предыдущим Президентом РФ Д.А. Медведевым. Требуется дополнительного исследования влияние изменений в ГК РФ на налоговые отношения (в связи с проектом федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон “Об обществах с ограниченной ответственностью” в части порядка распределения прибыли общества», общественное обсуждение которого завершается 21.02.2014 г.)². Важным шагом в борьбе с налоговыми уклонениями станет новый стандарт обмена информацией о налогоплательщиках (Common Reporting Standard, CRS), подготовленный ОЭСР по заказу G20, – представление данных будет осуществляться не по запросам налоговых органов, а в автоматическом режиме при достижении определенных критериев (например, при достижении размера остатка на банковском счете 250 тыс. долл. и пр.)³.

1. Несмотря на то, что МСФО в РФ, согласно законодательству, подлежат применению только

1 См. Федеральный закон от 27.06.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Консолидированная финансовая отчетность составляется наряду с бухгалтерской отчетностью банками, страховыми организациями и организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список. Она будет применяться для представления участникам, в т.ч. акционерам организации, и в ЦБ РФ, начиная с отчетности за год, следующий за годом ее принятия, но не ранее отчетности за 2015 г. Согласно Постановлению Правительства РФ от 25.02.2011 г. решение о введении документа международных стандартов в действие на территории РФ принимается в отношении документа в целом. В Информационном письме Минфина России разъяснено, что на его официальном сайте опубликована Консолидированная версия МСФО, которая представляет собой полный текст МСФО, признанных в установленном порядке для применения на территории РФ, в который инкорпорированы все принятые в 2013 г. изменения стандартов.

2 Информация приведена в экспертных аналитических справках ИС «КонсультантПлюс». См. КонсультантПлюс: Правовые новости. Специальный выпуск. «Изменения положений ГК РФ о сделках, представительстве, решениях собраний, исковой давности и др. (Федеральный Закон от 07.05.2013 г. № 100-ФЗ)»: «2... У участников ООО может появиться право распределять всю прибыль общества, а не только его чистую прибыль... Участникам обществ с ограниченной ответственностью планируется предоставить право распределять между собой всю прибыль ООО, а не только его чистую прибыль, как это предусмотрено действующим законодательством. Соответствующие поправки предлагается внести в положения п. 1 ст. 28, подп. 7 п. 2 ст. 33 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ “Об обществах с ограниченной ответственностью” (далее – Закон об ООО), регулирующие распределение прибыли общества между его участниками. Такие нововведения содержит проект, подготовленный Минфином России совместно с Минэкономразвития России».

3 Т. Едовина, О новом стандарте обмена информацией о налогоплательщиках, kommersant.ru/doc/2407402 от 14.02.2014. Новый стандарт G20 намерена утвердить в Сиднее уже на следующей неделе – ожидается, что он будет внедрен до конца 2015 г.

банками, страховыми организациями и организациями, ценные бумаги которых обращаются на организованных рынках, они являются общепринятыми стандартами учета и отчетности. Поэтому в связи со вступлением России во Всемирную торговую организацию (ВТО) они постепенно будут замещать положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). Минфин России и Федеральную налоговую службу России (ФНС России) ожидает большая работа по приведению в соответствие правил определения налоговых баз с методиками МСФО. Безусловно, сейчас это не критичная задача, поскольку налоговое законодательство не опирается полностью на ПБУ, а всего лишь коррелирует с ним. Это было сделано специально для того, чтобы неналоговые законы не влияли на размер налоговых обязательств налогоплательщиков. Тем не менее бухгалтерский учет и налогообложение очень тесно связаны. При принятии решений о дальнейшей производственной и инвестиционной деятельности участники (акционеры) руководствуются, в том числе уровнем налоговой нагрузки на их бизнес. В связи с этим противоречия и несостыкованности одинаковых терминов должны быть выявлены и расшифрованы (например, реализация, доходы и расходы и пр.).

Есть некоторые вопросы, с которыми разбираться будет достаточно сложно. Это касается, например, понятия консолидированной группы (в рамках МСФО – консолидированная отчетность) и принципов консолидации, которая в рамках стандарта ISFR 10 не допускает консолидацию материнских и дочерних организаций, осуществляющих доленое инвестирование в один и тот же объект⁴. В РФ этот

4 См. стандарт IFRS 10, п. B101: «В 101. Если организация становится инвестиционной организацией, она должна

вопрос пока решается с точностью до наоборот: разрешена практически без ограничений консолидация для целей налогообложения доходов и расходов материнских и дочерних структур, прежде всего, в сфере добычи углеводородов.

Подтвердим аргументами. Во-первых, в законодательстве РФ есть понятие «Инвестиционное товарищество», которое регулируется Федеральным законом от 28.11.2011 г. № 335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе»¹ и не содержит никаких ограничений в возможности совместной инвестиционной деятельности материнской и дочерней компаний в рамках инвестиционного товарищества. Во-вторых, в действующем НК РФ выведены за рамки консолидации дивиденды², а другие условия консолидации, напротив, поощряют консолидацию материнских и дочерних организаций для уменьшения налоговой нагрузки. Для консолидации необходимы высокие доли участия в капиталах (не менее 90%)³. Иные критерии консолидации более абстрактны: совокупная доля НДС по внутренним оборотам – не менее 10 млрд руб., выручка – не менее 100 млрд руб., совокупные активы – не менее 300 млрд руб.⁴. Если при этом учесть, что, согласно п. 4 ст. 105.14 НК РФ, не признаются контролируруемыми практически никакие сделки между участниками одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков, «за исключением сделок, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах»⁵, то в число контролируемых сделок априори не попадают никакие сделки по добыче углеводородов между взаимозависимыми лица-

прекратить консолидацию дочерних организаций с даты изменения статуса, за исключением тех дочерних организаций, консолидация которых продолжится согласно пункту 32.» (т.е. за исключением дочерних организаций, которые оказывают услуги, относящиеся к деятельности инвестиционной организации по осуществлению инвестиций).

1 Инвестиционное товарищество – разновидность договора простого товарищества.

2 Согласно п. 1 ст. 278.1 НК РФ в консолидированную налоговую базу не включаются доходы участников консолидированной группы налогоплательщиков, подлежащие обложению налогом у источника выплаты доходов (дивиденды) и налоговая база, к которой применяются иные налоговые ставки, чем установленные п.1 ст.284 НК РФ (этим пунктом установлена общая ставка налога = 20%).

3 Ст. 25.2 НК РФ.

4 Там же, п.5.

5 Согласно пп. 9–15 п. 2 ст. 342 практически по всем углеводородам ставки установлены в рублях на единицу добычи в натуральных показателях, т.е. никакая добыча углеводородов не включается в контролируемые налоговиками сделки.

ми. Таким образом, установленная на сегодняшний день схема налогообложения прибыли предоставляет исключительные льготы для снижения налоговой нагрузки на прибыль через консолидацию доходов и расходов взаимозависимых лиц в сфере добычи углеводородов, выводя их полностью при этом из системы контролируемых налоговиками сделок на предмет применения рыночных цен. И эта схема, по нашему мнению, не вполне соответствует принципам консолидации по МСФО. Понятно, что льготы по налогу на прибыль консолидированных налогоплательщиков, добывающих углеводороды, в какой-то мере объясняются наличием НДС, который формирует затраты в расчете на единицу добываемого сырья и является разновидностью рентных платежей. Но рентные платежи в рыночной экономике должны обеспечивать товаропроизводителю возможность получения усредненной рыночной нормы рентабельности. В связи с этим полагаем, что выведение сделок между взаимозависимыми лицами в сфере добычи углеводородов (даже в случае применения НДС) из числа контролируемых налоговиками, предоставление возможности неограниченной консолидации доходов и расходов материнской и дочерних компаний создает экономически не обоснованную налоговую льготу по налогу на прибыль сырьевых монополий и не препятствует появлению каналов налоговых уклонений в виде признания убытков дочерних структур по внешнеэкономическим сделкам.

К сожалению, в принятой на сегодня русской версии МСФО четко не определено понятие долевого инвестирования в объект, что не может не порождать вопросов. Например, вложения в разработку природных ресурсов на условиях соглашения о разделе продукции между материнской и дочерними компаниями – это доленое инвестирование в объект или обычное производство? А приобретение лицензии на разработку месторождения головной компанией и дальнейшая разработка месторождения дочерней компанией? Напомним, что от ответа на эти вопросы будет зависеть в дальнейшем возможность консолидации доходов и расходов материнской и дочерних компаний в целях определения базы по налогу на прибыль в случае перенесения в НК РФ принципов консолидации по МСФО.

Соответствующим образом потребует дополнительного анализа вопрос определения налоговой базы в случае применения для налоговых целей правил, установленных стандартом IFRS 9, регулирующим вопросы определения доходов и расходов по сделкам с производными финансовыми инструментами. Здесь одна из проблем в том, что МСФО не разграничивают правила определения доходов

физических лиц – обычных инвесторов и организаций – профессиональных участников. МСФО построены на определении доходов не по кассовому принципу, а по рыночным ценам. Конкретные методики группировки доходов и расходов в рамках сделок и правила применения рыночной оценки активов и обязательств – это и есть суть учетных схем доходов и расходов по МСФО. Напомним, в НК РФ рыночной ценой между независимыми контрагентами априори признается фактическая цена сделки (кроме взаимозависимых организаций). До тех пор, пока российские товаропроизводители и администраторы доходов бюджета не освоят методику составления финансовых отчетов по МСФО, нецелесообразно отказываться от действующего НК РФ, т.к. он является достаточно автономным и определяет понятие рыночной цены по факту заключенной сделки. Вместе с тем полагаем необходимым пересмотреть установленные НК РФ откровенные налоговые льготы для крупных добывающих углеводороды компаний, позволяющие оставлять доходы сырьевых монополий в их собственном распоряжении и распоряжении их дочерних структур и сокращающие налоговую базу федерального и региональных бюджетов. Корректировка налоговых баз с учетом привнесения принципов МСФО в НК РФ, по нашему мнению, повлияет на увеличение доходов бюджетов вследствие использования общепринятых в международной практике правил определения рыночных цен и принципов консолидации.

2. Еще одна группа изменений правил налогообложения доходов возможна в связи с корректировкой базовых отношений в ГК РФ. Рассмотрим проблему применительно к проекту федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон “Об обществах с ограниченной ответственностью” в части порядка распределения прибыли общества». Полагаем, что законопроект является попыткой авторов разработать на примере ООО новые универсальные схемы налогообложения доходов в условиях изменения нормативной базы, регулирующей отношения собственности в рамках ГК РФ.

Изменениями в ГК РФ, внесенными Федеральным законом от 07.05.2013 г. № 100-ФЗ¹ вопрос о защите собственности решается достаточно утилитарно: практически никакая сделка, совершенная с нарушением Закона, не считается незаконной и не признается автоматически недействительной, а

всего лишь подлежит судебному разбирательству, т.е. является оспариваемой. Такое кардинальное изменение подходов к отношениям собственности имеет свои резоны – суд будет исследовать исключительно оспариваемые сделки, что позволит снизить риски бизнеса, связанные с признанием всех связанных сделок незаконными и их отменой. Отмена не соответствующей Закону сделки или приведение ее к ситуации, в которой она приводится в соответствие с Законом иными способами, становится предметом выбора сторон в ходе состязательного судебного процесса.

В такой ситуации налоговая служба, если видит в сделке нарушение Закона, теперь не вправе ее оспорить (это могут сделать только участники сделки). Но, в то же время, принимая результаты такой сделки, налоговики берут на себя риск неправильного исчисления доходов бюджетов низших уровней (куда поступает 80% налога на прибыль). Поэтому, полагаем, Минфин России счел целесообразным вовсе отказаться от исчисления чистой прибыли ООО (используя редакционно-технические особенности законодательства об ООО) и распределять до налогообложения налогом на прибыль всю сумму разницы между доходами и расходами (валовую прибыль). По существу это означает отказ от налога на прибыль в классическом варианте, переход к общей схеме налогообложения совокупного дохода, что вряд ли будет выгодно РФ на данном этапе ее экономического развития.

Поясним ситуацию. Предположим, что вся прибыль юридического лица распределяется между его участниками (учредителями), и после цепочки таких распределений доход в итоге подпадает под налогообложение конечных выгодополучателей – физических лиц. Это, безусловно, серьезно упрощает налоговую систему в техническом отношении и позволит избежать правовой неопределенности при исчислении облагаемой прибыли юридического лица. Но вновь созданная стоимость (тот самый ВВП) состоит из двух основных составляющих: инвестиционной прибыли – дохода на вложенный капитал (разница между выручкой и совокупными затратами) и оплатой труда работников – дохода, относимого на затраты производства. В настоящее время в РФ оба вида доходов облагаются налогами, поступающими в российскую бюджетную систему. А налоги на дивиденды уплачиваются в соответствии с международными соглашениями об устранении двойного налогообложения: у нерезидентов – в бюджет по месту нахождения получателя дивидендов.

Россия – федеральное государство. Отказ от исчисления налогооблагаемой прибыли, полученной

¹ Федеральный закон от 07.05.2013 г. № 100-ФЗ «О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела I части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации».

на территории региона, лишит региональные бюджеты¹ законных ресурсов в виде налога на прибыль по месту получения дохода на вложенный капитал. В результате реализации такой схемы на территории региона останется затратный налог на доходы физических лиц (НДФЛ), уплачиваемый с заработной платы лиц, работающих на данной территории, налог на недвижимость и некоторые другие, не столь значимые для бюджетов, налоги. НДФЛ, налог на имущество и др. налоги не связаны с результатами предпринимательской деятельности. Налог на «дивиденды нового типа» будет уплачиваться по месту нахождения получателей-нерезидентов (иностранных организаций и физических лиц), т.е. вне территории РФ. Поскольку капиталы из РФ уходят, то предлагаемую схему можно квалифицировать как попытку преобразования российской рыночной налоговой системы в своего рода вариант колониальной схемы налогообложения, при которой с территории колонии без налогообложения выводится весь доход на вложенный капитал, а остается только налог на трудовой доход (а затраты, как известно, стараются минимизировать). Полагаем, что Минфину России следует более тщательно анализировать свои предложения.

По нашему мнению, колониальная система налогообложения доходов для России мало подходит, поэтому прибыль от предпринимательской деятельности обязательно должна облагаться по месту ее непосредственного возникновения – т.е. в РФ, а после уплаты налога на прибыль чистая прибыль может выплачиваться в виде дивидендов, как это и происходит сейчас.

3. Еще одна проблема, которую пытаются решить финансовые власти РФ – это борьба с офшорами, которые используются для безналогового (или с минимальным уровнем налоговой нагрузки) присвоения доходов, возникающих на территории одного государства в другом государстве с льготным режимом налогообложения. Невозврат выручки организаций – российских налогоплательщиков (в части возмещенной амортизации) с последующим предоставлением им этих же сумм в виде займов под проценты, иные спекуляции с целью вывода доходов², передача физическими и юридически-

ми лицами средств в зарубежные трасты (трасты основаны на временной передаче своего имущества в собственность третьих лиц – притом что в РФ трастовые отношения гражданским законодательством не регулируются) опять-таки с последующим предоставлением этих средств в виде займов под проценты или для фондовых спекуляций – всего лишь некоторые проявления абсолютно легальных каналов налоговых уклонений. Нередко такие каналы оказываются следствием формальной позиции судебных органов, рассматривающих налоговые отношения как некую производную от

векселя на взаимные кредиты. Возможность таких схем налоговых уклонений определяется не в последнюю очередь позицией высших судебных органов. Высший арбитражный суд Российской Федерации (ВАС РФ), например, не считает правомерным автоматический зачет взаимных требований для целей исчисления налоговой базы, на чем настаивают налоговики, – см. Постановление Президиума ВАС РФ от 19 марта 2013 г. № 13598/12, доведено письмом Минфина России и ФНС России от 24.12.2013 г. № СА-4-7/23263 об Обзоре практики рассмотрения налоговых споров высшими судебными инстанциями за 2013 г. Позицией ВАС задача предупреждения безналогового вывода доходов в офшоры по существу нивелируется. Несмотря на то, что в ГК РФ не содержится обязанности по суду производить зачет взаимных требований контрагентов, ВАС обязал налоговиков осуществлять налоговые начисления без учета наличия взаимных обязательств у сторон, хотя бы взаимный учет таких обязательств приводил к установлению справедливого уровня налоговой нагрузки. В результате создана защита для недобросовестных налогоплательщиков. Полагаем, что в НК РФ должны быть внесены поправки, устраняющие указанную несправедливость, приводящую к ущемлению интересов добросовестных налогоплательщиков.

Как показала практика, введение непосредственно в текст НК РФ специальных норм является, по существу, единственным эффективным способом борьбы с уклонениями. Так, например, письмом Минфина России от 23.12.2013 г. № 03-08-05/56706 разъяснено, что ст. 269 НК РФ российской организации – заемщику в полном объеме запрещено относить на расходы проценты, которые выплачиваются по договору займа. Проценты принимаются к вычету согласно расчету применительно к контролируемой задолженности. Контролируемой считается задолженность перед иностранной компанией, владеющей более чем 20% капитала заемщика, либо перед аффилированным лицом такой компании, причем размер задолженности российского заемщика более, чем в 3 раза превышает его собственный капитал. Проценты, выплаченные заемщиком сверх расчетных, расходами не признаются и переквалифицируются в дивиденды.

При выплате процентов (в том числе переквалифицированных в дивиденды) иностранной организации российский заемщик выступает в качестве налогового агента и должен исчислить, удержать и перечислить налог на прибыль в бюджет (пп.1 и 3 п.1 ст.308, п.2 ст.310 НК РФ). При выплате доходов в виде процентов, в том числе переквалифицированных в дивиденды российским организациям, обязанность налогового агента НК РФ не установлена, поэтому, как разъяснил Минфин России, во внутренних отношениях данные доходы не должны облагаться налогом на прибыль у источника выплаты. Как видим, формальные основания приводят к совершенно разным налоговым последствиям по одинаковым сделкам, что нарушает принцип нейтральности и справедливости налогообложения.

1 А, возможно, и вообще доходов бюджетной системы РФ от вложенного капитала, если владелец капитала окажется нерезидентом

2 Например, операции векселями: контрагенты обменялись векселями, российский резидент погасил вексель, а иностранец – нет, убыток российский резидент списал за счет резервов, сформированных из прибыли до налогообложения. Таким образом и «живые» деньги за границу перевел, и налоговую базу в России уменьшил. В этой схеме можно заменить

гражданско-правовых отношений. Президиум ВАС РФ в Решении от 16.07.2013 г. № 3372/13 по делу № А33-7762/2011 прямо разъяснил, что при переквалификации налоговиками сделки обязательен только судебный порядок взыскания доначисленных налогов.

В результате налоговой не всегда могут своевременно воспрепятствовать утечке капиталов по сделкам, негативные налоговые последствия которых очевидны, а, учитывая юридическую легитимность таких сделок, они не попадают и под контроль Росфинмониторинга. Выявленные факты деформации налоговой нагрузки, по нашему мнению, должны становиться причиной незамедлительного внесения изменений в НК РФ. Только прямые записи в тексте НК РФ, как показывает практика, пока позволяют эффективно пресекать каналы налоговых уклонений.

Учитывая задачу, поставленную Президентом РФ – бороться с выводом капиталов в офшоры, – финансовые ведомства РФ подняли вопрос о введении понятия резидента для российских организаций¹. Это будет означать, что Россия претендует на уплату налогов с любых доходов ее резидента, полученных через постоянные представительства, трасты и иные формы участия ее резидента в капиталах иностранных резидентов. То есть речь идет о попытке налогообложения экстерриториальных доходов на капитал российских организаций и физических лиц. Повлияет ли это на увеличение поступлений? Вряд ли: капитал, вложенный в акции иностранных резидентов или размещенный на счетах иностранных банков автоматически подпадает под действие иммунитета, предоставляемого законодательством этих государств своим налоговым резидентам. О том, что эту задачу в одиночку решить крайне сложно, свидетельствует опыт налоговых органов США: вспомним хотя бы историю о длительной борьбе налоговых органов США с банками Швейцарии, которая доходила до того, что менеджеры швейцарских банков боялись выезжать на отпуск в другие страны, чтобы не быть привлеченными к ответственности по законодательству США за потворство переводу и сокрытию доходов резидентов США в банках, расположенных в офшорах. После этого США ввели 30%-ый налог в виде удержания средств своих резидентов, перечисляемых анонимным бенефициарам. Примерно такая же схема была введена в РФ в прошлом году – при отсутствии идентификации бенефициаров с перечисляемых дивидендов (процентов) удерживается налог по ставке 30%.

¹ lenta.ru 30.01.2014 «Минфин предложил обложить налогом зарубежные «дочки» российских компаний».

Экономические власти развитых стран понимают, что такое решение проблемы не основано на отношениях свободного рынка. Поэтому был разработан новый стандарт обмена информацией о налогоплательщиках (Common Reporting Standard, CRS), подготовленный Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по заказу G20. Этот стандарт направлен на обмен информацией между налоговыми органами в автоматическом режиме. Полагаем, что это наиболее правильный подход, во-первых, потому что он дешевле всех иных способов сбора информации, во-вторых, он обеспечивает прозрачность резидентства капиталов, а значит и их легитимности.

Россия активно взаимодействует с международным сообществом в вопросах введения нового стандарта обмена данными, так как она должна договариваться о правилах формирования доходной базы своего бюджета, не вступая в конфликт с экономическими интересами других государств при определении доходной базы их бюджетов. Но не следует забывать, что уровни экономического развития РФ и стран ОЭСР разные. Налоговая система РФ в своих ключевых точках была ориентирована на то, чтобы в автоматическом режиме не допускать стремительной потери доходов бюджета в условиях кризиса, поэтому к ее реформированию следует подходить крайне осторожно. На сегодняшний день, благодаря двухуровневой системе формирования налоговых баз по налогу на прибыль, налогообложение в РФ хотя и не препятствует оттоку капитала (это недопустимо в условиях международного рынка), но зато сдерживает приток спекулятивного капитала на внутренний рынок товаров (работ, услуг), обеспечивая раздельное исчисление облагаемых доходов от производственной деятельности и от деятельности на финансовом рынке. Прибыль, полученная от добычи сырья, производства товаров (работ, услуг), не уменьшается на убытки по финансовым операциям. Конечно, бизнесу бы очень хотелось агрегировать убытки на финансовом рынке с доходами от продажи, например, углеводородов, но пока это крайне рискованно для российской бюджетной системы. Действующая конструкция налоговой системы РФ не противоречит подготовленному стандарту обмена информацией и применяется только на ее собственной территории. Полагаем целесообразным такую схему пока сохранить.

В рассматриваемый период были опубликованы разъяснения и информационные письма налоговых органов и других федеральных ведомств, а также опубликованы обзоры решений высших судебных

ных органов по налоговым вопросам, которые, по нашему мнению, заслуживают особого внимания.

1. Письмом Минфина России и ФНС России от 22 января 2014 г. № ЕД-4-2/738@ разъяснена процедура применения Постановления Правительства РФ от 25.08.2012 г. № 851 «О порядке раскрытия федеральными органами исполнительной власти информации о подготовке проектов нормативных правовых актов и результатах их общественного обсуждения» при подготовке нормативно-правовых актов ФНС РФ. В частности, отмечается что на сайте <http://regulation.gov.ru> размещаются уведомления о подготовке таких актов. Поступившие на сайт предложения рассматриваются ФНС России.

2. Следует обратить внимание на разъяснения Федеральной антимонопольной службы России (ФАС России) от 24.01.2014 г. по вопросам правоприменительной практики положений ст. 15 Федерального закона от 26.07.2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции». В числе действий при оказании госуслуг, ограничивающих конкуренцию, ФАС отметила в том числе взимание платы за предоставление услуг, не предусмотренной федеральным законодательством и принимаемыми в соответствии с ним нормативно-правовыми актами субъектов РФ и муниципальными правовыми актами. ФАС разъяснила, в частности, что на основании ч. 7 ст. 29 Закона о государственных и муниципальных услугах с 1 февраля 2011 г. действия организаций, участвующих в предоставлении государственных или муниципальных услуг, связанные с взиманием платы за предоставление государственной (муниципальной) услуги, могут быть признаны нарушением п. 9 ч. 1 ст. 15 Закона о защите конкуренции, если такая плата не предусмотрена законодательством РФ о налогах и сборах, федеральными законами, принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами РФ, нормативными правовыми актами ее субъектов, муниципальными правовыми актами.

3. Письмом ФНС России от 21.01.2014 г. № ГД-4-3/607 разъяснено, что согласно поправкам, внесенным в российско-кипрское межправительственное Соглашение об избежании двойного налогообложения, к доходам от недвижимого имущества относятся также доходы, полученные через посредство трастов недвижимости, паевых фондов недвижимости или подобных коллективных форм инвестирования (п. 5 ст. 6 Соглашения).

В связи с этим доходы резидента Республики Кипр от продажи инвестиционных паев закрытого

паевого инвестиционного фонда, в состав имущества которого входит недвижимое имущество, находящееся на территории РФ, с учетом положений п. 1 ст. 13 Соглашения, облагаются налогом в РФ.

Понятие «трастовые отношения» не определено законодательством РФ (в РФ используется юридическая схема доверительного управления имуществом), поэтому ФНС России лучше избегать в своих нормативных актах и письмах термина «траст».

4. В целях передачи региональным бюджетам доходов от акцизов письмами Минфина России № 02-08-05/1596, Казначейства России № 42-7.4-05/5.4-36 от 20.01.2014 были сообщены уточненные ставки распределения доходов по нефтепродуктам, а также по печному топливу: с 1 января 2014 г. акцизы на нефтепродукты направляются в размере 28% в федеральный бюджет, 72% – в бюджеты субъектов РФ (при этом в соответствии с законами субъектов РФ отчисления от доходов бюджетов субъектов РФ в местные бюджеты должны составлять не менее 10%). Акциз на печное топливо в полном объеме (100%) передается в бюджеты субъектов РФ.

5. Распоряжением Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. № 162-р утвержден план мероприятий («дорожная карта») «Совершенствование налогового администрирования».

В числе заявленных мероприятий такие важные новации, как: опубликование разъяснений ФНС России действующих контрольных внутри- и междокументных соотношений, которые позволят налогоплательщикам выявлять и исправлять ошибки до представления деклараций (расчетов) по разным налогам и сборам в контролирующие органы; исключение ответственности налогоплательщиков за нарушение сроков представления налоговых деклараций в случае нарушения установленного срока опубликования изменений в формах отчетности (за счет продления срока представления отчетности на срок задержки публикации) либо в случае представления налогоплательщиком отчетности по ранее утвержденной форме в установленный срок; продление сроков представления налоговой отчетности (на 5 дней, а по электронной отчетности – на 10 дней); расширение сферы электронного взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами; изучение возможности внедрения института «предварительного налогового разъяснения» по оценке хозяйственных ситуаций; разработка проекта федерального закона, регулирующего налоговое консультирование и ответственность налоговых консультантов, при сохранении необязательности для налогоплательщиков его использования; сбли-

жение налогового и бухгалтерского учета; упрощение налогового учета, устранение положений, препятствующих использованию в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций правил аналогичных правилам бухгалтерского учета; рассмотрение вопроса о возможности применения заявительного порядка по возмещению налога на добавленную стоимость (в пределах ранее уплаченного налога на добавленную стоимость за предыдущий квартал) и др.

6. Письмом ФНС России от 30.01.2014 г. № БС-4-11/1561@ разъяснено, что при наличии договора добровольного медицинского страхования, заключенного между страховой организацией и работодателем в пользу работника, основанием для предоставления работнику социального налогового вычета по НДФЛ будет являться удержание страховых взносов непосредственно из заработной платы этого работника.

7. Письмом Минфина России и ФНС России от 24 декабря 2013 г. № СА-4-7/23263 в целях информирования налоговых органов и налогоплательщиков о решениях высших судебных органов по ключевым вопросам налогообложения и сокращения количества судебных разбирательств был направлен по системе Обзор практики рассмотрения налоговых споров Президиумом Высшего арбитражного суда Российской Федерации (ВАС РФ), Верховным судом Российской Федерации (ВС РФ), а также толкование норм законодательства о налогах и сборах, содержащееся в решениях Конституционного суда Российской Федерации (КС РФ) за

2013 г. Обзор представляет собой аннотации принятых в 2013 г. важнейших решений по всем налогам, а также налоговому контролю и вопросам ответственности налогоплательщиков за нарушения налогового законодательства.

В случае, если позиция высших судебных инстанций не совпадает с позицией, изложенной в нормативно-правовых актах Минфина России и ФНС России, то позиция последних считается измененной с момента опубликования решения высших судебных инстанций.

8. Письмом Минфина России и ФНС России от 29 января 2014 г. № ГД-4-3/1410@ подробно разъяснена методика применения новой схемы расчета степени выработанности участка недр C_b ($C_b = N/V_o$), определения начальных извлекаемых запасов (V_o), накопленной добычи (N) для исчисления налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) по нефти. Разъясняется, что накопленная добыча нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) для отчетного налогового периода определяется на основании данных государственного баланса полезных ископаемых, утвержденного за предыдущий отчетный год (N_{t-1}). Методика расчета C_{bt} ($C_{bt} = N_{t-1} / V_o$) на соответствующий год дает возможность налогоплательщику самостоятельно ее применить при исчислении НДПИ за 2013 г.

В упрощенном виде ставка НДПИ для конкретного участка будет определяться как (ставка НДПИ в рублях, установленная НК РФ на соответствующий год t) \times (коэффициент динамики мировых цен на нефть) \times (C_{bt}).