

Методический материал к семинару:

Бухгалтерская и налоговая отчетность за 9 месяцев 2013 года, изменения и актуальные вопросы.**Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.07.2013) "О бухгалтерском учете»****Статья 7. Организация ведения бухгалтерского учета**

4. В открытых акционерных обществах (за исключением кредитных организаций), страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (за исключением кредитных организаций), в органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления государственных территориальных внебюджетных фондов главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

(в ред. Федерального закона от 23.07.2013 N 251-ФЗ)

1) иметь высшее образование;

2) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего образования в области бухгалтерского учета и аудита - не менее пяти лет из последних семи календарных лет;

(в ред. Федерального закона от 02.07.2013 N 185-ФЗ)

3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Статья 13. Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности

4. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, когда законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника экономического субъекта установлена обязанность ее представления.

(часть 4 в ред. Федерального закона от 23.07.2013 N 251-ФЗ)

Статья 29. Хранение документов бухгалтерского учета

1. Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудиторские заключения о ней подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

(в ред. Федерального закона от 23.07.2013 N 251-ФЗ)

4. При смене руководителя организации должна обеспечиваться передача документов бухгалтерского учета организации. Порядок передачи документов бухгалтерского учета определяется организацией самостоятельно.

(часть 4 введена Федеральным законом от 28.06.2013 N 134-ФЗ)

Вопрос: *О передаче полномочий руководителя экономического субъекта по подписанию бухгалтерской (финансовой) отчетности иному лицу на основании доверенности.*

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО
от 26 июня 2013 г. N ЕД-4-3/11569@**

Федеральная налоговая служба по вопросу возможности передачи руководителем экономического субъекта своих полномочий по подписанию бухгалтерской (финансовой) отчетности иному лицу на основании доверенности сообщает следующее.

Согласно п. 8 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Федеральный закон N 402-ФЗ) бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

В соответствии с Информацией Минфина России от 04.12.2012 N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 года Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" в делах экономического субъекта должен храниться экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности, подписанный руководителем экономического субъекта; причем подпись руководителя экономического субъекта должна содержать дату подписания этого экземпляра. В случаях представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в несколько адресов такая отчетность должна быть подписана одними и теми же уполномоченными лицами.

В п. 7 ст. 3 Федерального закона N 402-ФЗ указано, что руководителем экономического субъекта является лицо, являющееся единоличным исполнительным органом экономического субъекта, либо лицо, ответственное за ведение дел экономического субъекта, либо управляющий, которому переданы функции единоличного исполнительного органа.

В соответствии с пп. 2 п. 3 ст. 91 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) к компетенции общего собрания участников общества с ограниченной ответственностью относится образование исполнительных органов общества и досрочное прекращение их полномочий, а также принятие решения о передаче полномочий единоличного исполнительного органа общества управляющему, утверждение такого управляющего и условий договора с ним, если уставом общества решение указанных вопросов не отнесено к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) общества.

Согласно п. 4 ст. 40 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" (далее - Федеральный закон N 14-ФЗ) порядок деятельности единоличного исполнительного органа общества и принятия им решений устанавливается уставом общества, внутренними документами общества, а также договором, заключенным между обществом и лицом, осуществляющим функции его единоличного исполнительного органа.

Вместе с тем в пп. 2 п. 3 ст. 40 Федерального закона N 14-ФЗ указано, что единоличный исполнительный орган общества выдает доверенности на право представительства от имени общества, в том числе доверенности с правом передоверия.

В соответствии с пп. 1 и 3 п. 1 ст. 103 ГК РФ к компетенции общего собрания акционеров общества относится изменение устава общества; образование исполнительных органов общества и досрочное прекращение их полномочий, если уставом общества решение этих вопросов не отнесено к компетенции совета директоров (наблюдательного совета).

Вместе с тем на основании п. 3 ст. 103 ГК РФ по решению общего собрания акционеров полномочия исполнительного органа общества могут быть переданы по договору другой коммерческой организации или индивидуальному предпринимателю (управляющему).

Согласно п. 2 ст. 69 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" к компетенции исполнительного органа общества относятся все вопросы руководства текущей деятельностью общества, за исключением вопросов, отнесенных к компетенции общего собрания акционеров или совета директоров (наблюдательного совета) общества.

Исходя из вышеизложенного, ФНС России сообщает, что бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть подписана лицами, уполномоченными на это законодательством Российской Федерации или учредительными документами экономического субъекта, или решениями соответствующих органов управления экономическим субъектом. К таким лицам относятся руководитель экономического субъекта, то есть единоличный исполнительный орган или управляющий, которому были переданы полномочия первого на основании решения органов управления экономического субъекта. Вместе с тем, если иное не предусмотрено уставом экономического субъекта, руководитель экономического субъекта вправе передать свои полномочия на основе доверенности, в том числе на подписание бухгалтерской (финансовой) отчетности, без сообщения об этом органам управления экономическим субъектом.

Министерством финансов Российской Федерации в Письме от 30.04.2013 N 07-01-10/15212 также высказано мнение о том, что Федеральный закон N 402-ФЗ не содержит положений, ограничивающих право руководителя экономического субъекта передать свое полномочие по подписанию бухгалтерской (финансовой) отчетности этого экономического субъекта иному лицу на основании доверенности.

Доведите изложенную в настоящем письме позицию до подведомственных налоговых органов, а также до налогоплательщиков.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.В.ЕГОРОВ

26.06.2013

Вопрос: *Об отсутствии оснований для налогообложения налогом на имущество организаций движимого имущества, принятого на учет с 1 января 2013 г. в качестве основных средств, а также о списании с бухгалтерского учета не используемых для производства продукции основных средств до момента их фактического демонтажа (ликвидации) на основании утвержденного руководителем ОАО акта о списании объекта основных средств.*

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 13 июня 2013 г. N 03-05-05-01/21929

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики совместно с Департаментом регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности рассмотрел письмо ОАО по вопросу списания с бухгалтерского учета не используемых для производства продукции основных средств до момента их фактического демонтажа (ликвидации) на основании утвержденного руководителем общества Акта о списании объекта основных средств, из которого был исключен разд. 3 унифицированной формы N ОС-4, и сообщает, что Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329, не предусмотрено рассмотрение обращений организаций по практике

применения нормативных правовых актов Министерства финансов Российской Федерации, по проведению экспертизы договоров и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Одновременно обращаем внимание, что в соответствии с **п. 1 ст. 374** Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено **ст. ст. 378, 378.1** Кодекса.

На основании **пп. 8 п. 4 ст. 374** Кодекса не признается объектом налогообложения по налогу на имущество организаций движимое имущество, принятое на учет с 1 января 2013 г. в качестве основных средств.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации определены **Положением** по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, согласно которым стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

В соответствии с Федеральным **законом** "О бухгалтерском учете" формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Обязательные реквизиты первичного учетного документа установлены указанным Федеральным **законом**.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
Р.А.СААКЯН

13.06.2013

Вопрос: В соответствии с **пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ** налогоплательщики-организации обязаны представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных **ст. ст. 119 и 129.4 НК РФ**, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ (**п. 1 ст. 126 НК РФ**).

В соответствии с **ч. 1 ст. 14** Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", вступившего в силу с 01.01.2013, бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Таким образом, в связи с утратой силы Федерального **закона** от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" с 01.01.2013 в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности не входит пояснительная записка.

При этом, учитывая положения **ч. 1 ст. 30** Федерального закона N 402-ФЗ, в отношении состава приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах продолжает действовать **Приказ** Минфина России от 02.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций", согласно которому в состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах входят: отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств; иные приложения (пояснения).

Как следует из **рекомендаций** Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01, состав и содержание пояснений подлежат определению организацией самостоятельно исходя из взаимосвязанных положений **п. п. 24 - 27 разд. VI ПБУ 4/99**, норм других положений по бухгалтерскому учету в части раскрытия информации, а также **пп. "б" п. 4** Приказа Минфина России от 02.07.2010 N 66н. В частности, пояснения должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые целесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств за отчетный период. Как правило, пояснения связаны с числовыми показателями бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах (отчета о целевом использовании средств).

Должны ли пояснения входить в обязательном порядке в состав бухгалтерской отчетности за 2012 г., представляемой организациями в налоговые органы?

Ответ:

Направлено
Письмом ФНС России
от 20.06.2013 N ЕД-4-3/11174@

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 23 мая 2013 г. N 03-02-07/218285

В Департаменте налоговой и таможенно-тарифной политики с участием Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности рассмотрено письмо о составе бухгалтерской отчетности и сообщается следующее.

При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2012 г. необходимо иметь в виду, что с 1 января

2013 г. вступил в силу Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Федеральный закон).

В соответствии с ч. 1 ст. 14 Федерального закона бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. В связи с этим пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В силу ч. 1 ст. 30 Федерального закона в отношении состава приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах продолжает действовать Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций". Согласно п. п. 3 и 4 данного Приказа в состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах входят отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств и иные приложения (пояснения).

Таким образом, пояснения входят в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Врио директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН

23.05.2013

ФЕДЕРАЛЬНАЯ СЛУЖБА ГОСУДАРСТВЕННОЙ СТАТИСТИКИ

ПРИКАЗ

от 29 декабря 2012 г. N 670

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОРЯДКА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО ЭКЗЕМПЛЯРА БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

В целях реализации части 4 статьи 18 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, N 50, ст. 7344), приказываю:

1. Утвердить прилагаемый Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2. Признать утратившим силу постановление Госкомстата России от 27 сентября 1995 г. N 157 (зарегистрировано Минюстом России 13.02.1996, регистрационный N 1030) "Об утверждении Порядка сбора и обработки годовой бухгалтерской отчетности организаций и представления сводной информации органам государственной власти и местного самоуправления, а также другим заинтересованным пользователям".

Руководитель Федеральной службы
государственной статистики
А.Е.СУРИНОВ

Утвержден
приказом Росстата
от 29.12.2012 N 670

ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО ЭКЗЕМПЛЯРА БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

1. Порядок представления обязательного экземпляра годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - Порядок) распространяется на юридические и физические лица, обязанные составлять годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность <1> (далее - экономические субъекты), в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Федеральный закон).

<1> Часть 1 ст. 2 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

2. Обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономические субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Центрального банка Российской Федерации, представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации <1>.

<1> Часть 1 ст. 18 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

3. В случаях несовпадения юридического адреса, установленного в учредительных документах, и фактического местонахождения экономического субъекта обязательный экземпляр годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа - иного органа или лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности.

4. В случае, если годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность содержит показатели, отнесенные к государственной тайне в соответствии с законодательством Российской Федерации, то годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть представлена с учетом требований законодательства Российской Федерации в этой сфере и в соответствии со статьей 16 Закона Российской Федерации от 21 июля 1993 г. N 5485-1 "О государственной тайне" (Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, N 15, ст. 1768; 1997, N 41, ст.

4673; ст. 8220 - 8235; 2002, N 52 (ч. II), ст. 5288; 2003, N 6, ст. 549; N 27 (ч. I), ст. 2700; N 46 (ч. II), ст. 4449; 2004, N 27, ст. 2711; N 35, ст. 3607; 2007, N 49, ст. 6055, ст. 6079; 2009, N 29, ст. 3617; 2010, N 47, ст. 6033; 2011, N 30 (ч. I), ст. 4590, ст. 4596; N 46, ст. 6407).

5. Обязательный экземпляр годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть представлен: непосредственно в органы государственной статистики;

в виде заказного почтового отправления с уведомлением о вручении;

в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

6. В составе обязательного экземпляра годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним <1>.

<1> **Часть 1 ст. 14** Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Обязательный экземпляр годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется в электронном виде в соответствии с форматами представления данных в электронном виде, действующими на отчетный период, информация о которых размещена на официальном сайте Росстата и его территориальных органов.

Представление обязательного экземпляра годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронном виде допускается при использовании сертифицированных в установленном порядке средств усиленной квалифицированной электронной подписи, позволяющих идентифицировать владельца сертификата ключа подписи.

7. Обязательный экземпляр годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода <1>.

<1> **Часть 2 ст. 18** Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

В тех случаях, когда последний день срока представления обязательного экземпляра годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности совпадает с выходным (нерабочим) днем, днем окончания срока представления отчетности считается следующий за ним рабочий день.

8. Днем представления обязательного экземпляра годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (представления пересмотренной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности) в органы государственной статистики считается:

для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, представленной в органы государственной статистики непосредственно, - дата, указанная в отметке органа государственной статистики о ее принятии;

для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, направленной заказным почтовым отправление с уведомлением о вручении, - дата направления заказного почтового отправления с уведомлением о вручении;

для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, представленной в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, - дата отправки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности экономическим субъектом, зафиксированная органом государственной статистики или оператором связи и указанная в извещении о получении.

Статья 13.19. Нарушение порядка представления статистической информации

(ст. 13.19, "Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях" от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 23.07.2013))

Нарушение должностным лицом, ответственным за представление статистической информации, необходимой для проведения государственных статистических наблюдений, порядка ее представления, а равно представление **недостоверной** статистической информации -

влечет наложение административного штрафа в размере от трех тысяч до пяти тысяч рублей.

Налог на добавленную стоимость (глава 21 НК РФ)

Премии за закупку определенного объема товара не влияют на налоговые обязательства по НДС, если иное не предусмотрено договором

Положения Налогового кодекса РФ о корректировочных счетах-фактурах не применяются к случаям изменения стоимости отгруженных товаров при предоставлении покупателю премии за закупку определенного количества товара без уменьшения цены за его единицу. Такая правовая позиция сформирована ВАС РФ (Решение от 11.01.2013 N 13825/12). Напомним обстоятельства данного дела. Группа налогоплательщиков обратилась в ВАС РФ с заявлением о признании недействующим п. 1 Постановления Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 в части утверждения формы корректировочного счета-фактуры и правил его заполнения в той мере, в которой они не позволяют оформлять поставщику единый корректировочный счет-фактуру с указанием в нем совокупных показателей поставок, в отношении которых покупателю была предоставлена премия без изменения цены единицы товара. Правила предписывают составлять отдельные корректировочные счета-фактуры к каждому ранее выставленному счету-фактуре. ВАС РФ, отказав в удовлетворении требований, сделал приведенный выше вывод. В связи с появлением позиции ВАС РФ у налогоплательщиков возник вопрос: влияет ли предоставление премий за выполнение определенных условий договора без изменения цены за единицу отгруженных товаров на налоговые обязательства поставщика и покупателя по НДС?

С 1 июля 2013 г. ответ на этот вопрос содержится в ст. 154 НК РФ. Согласно новому п. 2.1 этой статьи по общему правилу предоставление покупателю премии за выполнение определенных условий договора не уменьшает в целях исчисления НДС стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Иное может быть предусмотрено договором (далее речь идет только о товарах, но имеются в виду также работы и услуги).

Таким образом, если в соглашении поставщика и покупателя не установлено, что в результате предоставления премии изменяется стоимость отгруженных товаров, то поставщик не вправе будет уменьшить налоговую базу по НДС на сумму указанной премии. Соответственно, покупателю не нужно будет корректировать налоговые вычеты. Если же в договоре поставки предусмотрено уменьшение стоимости отгруженных товаров на сумму выплаченной премии, то поставщик сможет уменьшить свои налоговые обязательства по НДС. Покупателю в такой ситуации необходимо уменьшить налоговые вычеты.

Для корректировки своих налоговых обязательств по НДС поставщик сможет выставить единый корректировочный счет-фактуру.

Можно оформлять единый корректировочный счет-фактуру

С 1 июля 2013 г. [п. 5.2 ст. 169 НК РФ](#) предусмотрено составление единого корректировочного счета-фактуры к двум и более счетам-фактурам, ранее выставленным налогоплательщиком. Отметим, что такой документ можно оформлять не только при предоставлении премий за выполнение определенных условий договора, но и в любых случаях изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав). Единый корректировочный счет-фактура составляется только в отношении счетов-фактур, выставленных в адрес одного и того же покупателя. Это следует из [подп. 3 п. 5.2 ст. 169 НК РФ](#), согласно которому в корректировочном счете-фактуре указываются наименование, адрес и ИНН покупателя, а не покупателей.

Согласно поправкам в едином корректировочном счете-фактуре необходимо указывать, в частности:

- порядковые номера и даты составления всех счетов-фактур, к которым составляется единый корректировочный счет-фактура ([подп. 2 п. 5.2 ст. 169 НК РФ](#));
- количество товаров, работ, услуг по всем счетам-фактурам до и после уточнения количества ([подп. 5 п. 5.2 ст. 169 НК РФ](#));
- стоимость всех товаров, работ, услуг по всем счетам-фактурам без НДС и с НДС до и после внесенных изменений ([подп. 8, 12 п. 5.2 ст. 169 НК РФ](#));
- разницу между показателями счетов-фактур ([подп. 13 п. 5.2 ст. 169 НК РФ](#)).

Соответствующие изменения должны быть внесены в правила заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. [Постановлением](#) Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137). Возможно как дополнение формы корректировочного счета-фактуры и правил его заполнения, так и утверждение самостоятельной формы единого корректировочного счета-фактуры и правил заполнения такого счета-фактуры.

Увеличение стоимости отгруженных товаров учитывается в периоде составления документов, на основании которых выставляются корректировочные счета-фактуры

Увеличение стоимости отгруженных товаров поставщик учитывает при определении базы по НДС за налоговый период, в котором составлены документы, являющиеся основанием для выставления корректировочных счетов-фактур. Это правило установлено в [п. 10 ст. 154 НК РФ](#) с 1 июля 2013 г. Увеличение стоимости отгруженных товаров может быть оформлено как договором, так и иным первичным документом, подтверждающим согласие покупателя или его уведомление ([п. 10 ст. 172 НК РФ](#)). Соответствующие изменения должны быть внесены в правила ведения книги продаж (утв. [Постановлением](#) Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).

Необходимо отметить, что в соответствии [п. 10 ст. 154 НК РФ](#) в редакции, действовавшей до 1 июля 2013 г., увеличение стоимости отгруженных товаров поставщик учитывал в периоде их отгрузки. Если корректировочный счет-фактура был выставлен в следующих после периода отгрузки налоговых периодах, то возникал вопрос: необходимо ли поставщику доплатить пени в случае такого уточнения налоговых обязательств? Здесь был возможен как положительный, так и отрицательный ответ. Если руководствоваться буквальным толкованием положений [ст. 75 НК РФ](#), согласно которой налогоплательщик должен уплатить пени в случае перечисления налогов позже установленных сроков, то пени должны быть начислены. Такого подхода придерживался Минфин России ([Письмо](#) от 14.05.2013 N 03-07-11/16590).

Однако суть проведенных хозяйственных операций и совокупное толкование положений [ст. 75, п. 3 ст. 168, п. 10 ст. 172 НК РФ](#) (в редакции, действовавшей до 1 июля 2013 г.) позволяет сделать противоположный вывод: пени не начисляются. Фактически изменение стоимости товаров происходит не в налоговом периоде, в котором была произведена первоначальная отгрузка, а в том периоде, в котором стороны пришли к соглашению об увеличении стоимости. Соответственно, обязанность по доплате НДС возникает в этом же налоговом периоде. [Пункт 10 ст. 154 НК РФ](#) (в редакции, действовавшей до 1 июля 2013 г.) предусматривает лишь порядок учета увеличения стоимости в периоде отгрузки. Между тем правила, не принимающие во внимание сути проведенной хозяйственной операции, не должны негативно влиять на финансовое положение налогоплательщика.

С вступлением в силу новой редакции [п. 10 ст. 154 НК РФ](#) рассмотренный вопрос о начислении пени стал неактуальным.

Федеральный закон от 28.06.2013 N 134-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части противодействия незаконным финансовым операциям"

С 30 июля 2013 г.:

- налоговый орган будет вправе истребовать у налогоплательщиков вне рамок проверок не только информацию относительно конкретной сделки, но и конкретные документы ([п. 2 ст. 93.1 НК РФ](#));
- документы, используемые налоговым органом при реализации своих полномочий, в случае их направления по почте будут направляться российским организациям по адресу их места нахождения, который содержится в

ЕГРЮЛ, т.е. по юридическому адресу (п. 5 ст. 31 НК РФ);

- введены новые основания для взыскания недоимки зависимого общества с основного и наоборот. В частности, недоимка зависимого общества будет взыскиваться с основного общества (и наоборот), если после того, как должник узнал или должен был узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, денежные средства, иное имущество были переданы основному (зависимому) обществу (абз. 4, 5 подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ);

- порядок взыскания недоимки зависимого общества с основного и наоборот будет применяться и к тем организациям, которые суд признает иным образом зависимыми с должником. По общему правилу статус организации (зависимое общество, основное общество) определяется в соответствии с гражданским законодательством РФ (абз. 8 подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ).

С 1 января 2014 г.:

- при проведении камеральной проверки уточненной декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога к уплате, налоговый орган вправе потребовать, чтобы налогоплательщик представил пояснения, которые обосновывают 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);

- посредники - неплательщики 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);

- плательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны будут 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 будут представлять в том числе лица, не являющиеся плательщиками НДС, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой налога. Подавать ее нужно будет в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (абз. 1 п. 5 ст. 174 НК РФ). С 1 января 2014 г. на указанных лиц будут распространяться правила проведения камеральных проверок деклараций по НДС (п. 10 ст. 88 НК РФ);

- из п. 1 ст. 119 НК РФ будет исключено указание на субъекта правонарушения - налогоплательщика. Таким образом, оштрафовать за несвоевременное представление налоговой декларации по ст. 119 НК РФ можно будет 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);

С 1 января 2015 г.:

- налогоплательщики, которые обязаны представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, должны будут направлять налоговому органу квитанцию о приеме документов, используемых им при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых налоговым законодательством, и переданных налогоплательщикам в электронной форме (п. 5.1 ст. 23 НК РФ);

- налоговый орган сможет приостанавливать операции по счетам налогоплательщика в банке, а также переводы его электронных денежных средств в случае неисполнения обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме требования о представлении документов или пояснений, а также уведомления о вызове в налоговый орган (подп. 2 п. 3 ст. 76 НК РФ);

- решение о приостановлении операций по счетам в банке и переводов электронных денежных средств в случае непредставления налоговой декларации может быть вынесено в течение трех лет. Данный срок исчисляется с момента истечения 10 рабочих дней, следующих за окончанием установленного срока представления отчетности (подп. 1 п. 3 ст. 76 НК РФ);

- при выявлении в ходе камеральной проверки определенных противоречий и несоответствий, свидетельствующих о занижении суммы НДС к уплате или о завышении суммы налога к возмещению, налоговый орган будет вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к операциям, сведения о которых указаны в декларации по НДС (п. 8.1 ст. 88 НК РФ);

- при проведении камеральной проверки декларации по НДС (если представлена декларация с заявленной суммой налога к возмещению или выявлены определенные противоречия и несоответствия, которые свидетельствуют о занижении налога к уплате или о завышении суммы налога к возмещению) налоговый орган вправе осуществлять осмотр территорий, помещений, документов и предметов (п. 1 ст. 92, п. 1 ст. 91 НК РФ);

- посредники - неплательщики НДС, которые ведут деятельность в интересах плательщика данного налога, должны будут представлять в налоговый орган журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по НДС (п. 5.2 ст. 174 НК РФ).

Вопрос: *Об отсутствии оснований для применения п. 2.1 ст. 154 гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ в отношении премий, выплачиваемых продавцом товаров их покупателю - физическому лицу, приобретающему товары в розничной торговле.*

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 июля 2013 г. N 03-07-11/26921

В связи с письмом по вопросу применения нормы п. 2.1 ст. 154 Налогового кодекса Российской Федерации, вступающей в силу с 1 июля 2013 г., в отношении премий, выплачиваемых продавцом товаров их покупателю - физическому лицу, приобретающему товары в розничной торговле, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Подпунктом "а" п. 1 ст. 1 Федерального закона от 05.04.2013 N 39-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 4 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" ст. 154 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) дополнена п. 2.1, в соответствии с которым выплата (предоставление) продавцом товаров (работ, услуг) их покупателю премии (поощрительной выплаты) за выполнение покупателем определенных условий договора поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), включая приобретение определенного объема товаров (работ, услуг), не уменьшает для целей исчисления налоговой базы по налогу на добавленную стоимость продавцом товаров (работ, услуг) (и применяемых налоговых вычетов их покупателем) стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), за исключением случаев, когда уменьшение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) на сумму выплачиваемой (предоставляемой) премии (поощрительной выплаты) предусмотрено указанным договором.

Согласно ст. 506 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Таким образом, указанная норма Кодекса в отношении премий, выплачиваемых продавцом товаров их покупателю - физическому лицу, приобретающему товары в розничной торговле, не применяется.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Директор Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
И.В.ТРУНИН

11.07.2013

Вопрос: *О моменте определения налоговой базы по НДС при экспорте российской организацией товаров на территорию Республики Беларусь.*

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 июля 2013 г. N 03-07-13/1/26980

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о моменте определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при экспорте российской организацией товаров на территорию Республики Беларусь и сообщает.

Применение налога на добавленную стоимость в рамках Таможенного союза, членами которого являются Российская Федерация и Республика Беларусь, осуществляется в соответствии с Соглашением о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25.01.2008 (далее - Соглашение) и Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11.12.2009 (далее - Протокол).

В соответствии со ст. 2 Соглашения при экспорте товаров с территории одного государства - члена Таможенного союза на территорию другого государства - члена Таможенного союза применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных п. 2 ст. 1 Протокола.

Согласно п. 3 ст. 1 Протокола указанные документы представляются в налоговый орган в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров. При этом в целях исчисления налога на добавленную стоимость при реализации товаров датой отгрузки товаров признается дата первого по времени составления первичного бухгалтерского (учетного) документа, оформленного на покупателя товаров (первого перевозчика), либо дата выписки иного обязательного документа, предусмотренного законодательством государства - члена Таможенного союза для налогоплательщиков налога на добавленную стоимость.

Следует отметить, что порядок определения момента определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров **Протоколом** не установлен. При этом вышеуказанным **п. 3 ст. 1** Протокола предусмотрено, что применение налога на добавленную стоимость при экспорте товаров осуществляется в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза, с территории которого экспортированы товары. В связи с этим при экспорте товаров с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь необходимо руководствоваться нормами **ст. 167** Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Так, **п. 9 ст. 167** Кодекса установлено, что при экспорте товаров из Российской Федерации, в том числе в государства - члены Таможенного союза, моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость. В случае непредставления указанных документов в установленный 180-дневный срок налог на добавленную стоимость подлежит уплате в бюджет за налоговый период, на который приходится дата отгрузки товаров.

Таким образом, при экспорте российской организацией товаров на территорию Республики Беларусь определение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость осуществляется в вышеуказанном порядке и не зависит от момента перехода права собственности на товары.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с **Письмом** Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

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

11.07.2013

Вопрос: *О применении вычета по НДС в случае, если счет-фактура выставлен продавцом в одном налоговом периоде, а получен покупателем в следующем налоговом периоде.*

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 9 июля 2013 г. N 03-07-11/26592

В связи с письмом по вопросу применения счетов-фактур для вычетов по налогу на добавленную стоимость Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно **п. 2** Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137, счета-фактуры (в том числе корректировочные), полученные от продавцов и зарегистрированные в **ч. 2** журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, регистрируются в книге покупок по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном **ст. 172** Налогового кодекса Российской Федерации.

Положениями указанной **статьи** Кодекса предусмотрено, что вычеты налога на добавленную стоимость производятся только при наличии счетов-фактур.

Таким образом, в случае если счет-фактура выставлен продавцом в одном налоговом периоде, а получен покупателем в следующем налоговом периоде, то вычет суммы налога следует производить в том налоговом периоде, в котором счет-фактура фактически получен.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с **Письмом** Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

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

09.07.2013

Вопрос: *О применении налогоплательщиками-покупателями налоговых вычетов по НДС на основании счетов-фактур, подписанных разными лицами, уполномоченными приказом (иным распорядительным документом) банка или доверенностью от его имени.*

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 3 июля 2013 г. N 03-07-15/25437

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел проект ответа на обращение ОАО по вопросу применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, подписанных разными уполномоченными лицами, и сообщает.

Как указано в проекте ответа, ОАО (далее - банк) созданы Центры сопровождения клиентских операций, на уровне которых централизован ряд функций, в том числе функций по формированию счетов-фактур и ведению книг продаж. В целях снижения затрат по передаче вторых экземпляров счетов-фактур из филиалов банка в такие центры, а также для минимизации рисков их потери вторые экземпляры счетов-фактур распечатываются из учетной программы непосредственно в центрах и подписываются лицами, уполномоченными приказом (иным распорядительным документом) банка или доверенностью от его имени. В связи с этим первый экземпляр счета-фактуры, выставленный филиалом и передаваемый покупателю услуг, и второй экземпляр счета-фактуры, распечатанный в центрах и хранящийся в банке, подписываются разными уполномоченными лицами.

В соответствии с п. 2 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) счета-фактуры являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету при выполнении требований, установленных п. п. 5, 5.1 и 6 данной статьи.

Согласно п. 6 указанной статьи Кодекса счета-фактуры подписываются руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

Таким образом, в случае если в силу технологических особенностей управления бизнес-процессами банка экземпляры счетов-фактур подписываются разными лицами, уполномоченными приказом (распоряжением) по организации или доверенностью от имени организации, то основания для отказа налогоплательщикам-покупателям в применении вычетов соответствующих сумм налога отсутствуют при условии выполнения требований, предусмотренных п. 2 ст. 169 Кодекса.

Директор Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
И.В.ТРУНИН

03.07.2013

Вопрос: *О применении нулевой ставки НДС в отношении транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых российской организацией по договору транспортной экспедиции, при организации перевозки импортных товаров от порта прибытия товаров, расположенного в РФ, до станции назначения товаров, расположенной в РФ, если данная организация не является перевозчиком на железнодорожном транспорте.*

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 3 июля 2013 г. N 03-07-08/25414

В связи с письмом о применении налога на добавленную стоимость в отношении транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых российской организацией, не являющейся перевозчиком на железнодорожном транспорте, при организации перевозки импортных товаров по территории Российской Федерации железнодорожным транспортом от порта прибытия товаров до станции назначения товаров в рамках договора транспортной экспедиции, сообщаем, что при решении данного вопроса следует руководствоваться нормой абз. 7 пп. 2.1 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с указанной нормой в отношении транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых при организации и осуществлении перевозок железнодорожным транспортом от места прибытия товаров на территорию Российской Федерации (от порта или пограничных станций, расположенных на территории Российской Федерации), до станции назначения товаров, расположенной на территории Российской Федерации, применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость.

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

03.07.2013

Вопрос: *О принятии к вычету сумм НДС на основании счетов-фактур, не подписанных главным бухгалтером в связи с отсутствием такой должности в штате организации-поставщика.*

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 2 июля 2013 г. N 03-07-09/25296

В связи с письмом по вопросу принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, не подписанных главным бухгалтером в связи с отсутствием такой должности в штате организации-поставщика, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

В соответствии с п. 2 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) счета-фактуры являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету при выполнении требований, установленных п. п. 5, 5.1 и 6 данной статьи.

Пунктом 6 указанной статьи Кодекса установлено, что счет-фактура подписывается руководителем и главным

бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

Согласно абз. 2 п. 2 ст. 169 Кодекса ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

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

02.07.2013

Вопрос: О порядке принятия к вычету сумм НДС по счетам-фактурам, выставленным заказчиком инвестору по строительно-монтажным работам, выполненным в соответствии с договором по реализации инвестиционного проекта, если передача работ заказчиком и их приемка инвестором осуществляются поэтапно (ежемесячно).

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

ПИСЬМО

от 6 мая 2013 г. N ЕД-4-3/8255@

Федеральная налоговая служба в связи с запросами о порядке применения вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС), предъявленному заказчиком инвестору по выполненным строительно-монтажным работам, просит согласовать позицию ФНС России в следующей ситуации.

Как следует из вышеуказанных запросов, а также представленных материалов, между ООО (далее - инвестор) и ООО (далее - заказчик) заключен договор по реализации инвестиционного проекта (далее - договор), условиями которого предусмотрено, что инвестор поручает заказчику за вознаграждение совершать юридические и иные действия от своего имени и за счет инвестора либо от имени и за счет инвестора, связанные с выполнением заказчиком обязательств по реализации инвестиционного проекта.

Согласно дополнительному соглашению к договору передача заказчиком и приемка инвестором выполненных работ (оказанных услуг) по реализации инвестиционного проекта осуществляется поэтапно (ежемесячно) за фактически выполненные работы (оказанные услуги) в соответствии с Актами сдачи-приемки оказанных услуг, Актами о приемке выполненных работ (форма КС-2), Справками о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3).

Передача инвестору окончательного результата инвестиционной деятельности осуществляется в момент подписания инвестором Акта приемки законченного строительством объекта (форма КС-11) в порядке, предусмотренном условиями договора.

В рассматриваемой ситуации заказчик на основании каждого полученного от подрядчика (исполнителя) счета-фактуры от своего имени выставляет инвестору новые счета-фактуры, в которых переписывает показатели из счета-фактуры, выставленного подрядчиком (исполнителем). В аналогичном порядке "перевыставляются" в адрес инвестора Акты сдачи-приемки выполненных работ (форма КС-2) и Справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3), полученные от указанных подрядчиков (исполнителей).

Суммы налога, указанные в счетах-фактурах, выставленных заказчиком, заявляются инвестором к вычету (возмещению из бюджета).

При рассмотрении вопроса обоснованности применения налогоплательщиком-инвестором вычетов на основании указанных счетов-фактур, "перевыставленных" заказчиком, необходимо учитывать следующее.

Согласно абз. 1 п. 6 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства.

На основании п. 5 ст. 172 Кодекса вычеты вышеуказанных сумм налога производятся в порядке, установленном абз. 1 и 2 п. 1 ст. 172 Кодекса.

Абзацами 1 и 2 п. 1 ст. 172 Кодекса установлено, что налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, при наличии соответствующих первичных документов.

Учитывая изложенное, суммы налога, предъявленные застройщиком (техническим заказчиком) инвестору по выполненным работам, принимаются к вычету у инвестора на основании счета-фактуры застройщика (технического заказчика), выставленного в соответствии с п. 3 ст. 168 Кодекса в адрес инвестора, при условии принятия к учету результата этих работ, при наличии соответствующих первичных документов и использовании строящегося объекта для осуществления операций, облагаемых НДС.

Согласно сложившейся арбитражной практике по вопросу правомерности применения вычетов инвестором на основании счетов-фактур и актов по форме КС-2 при отсутствии в договоре этапов работ суды указывают на то, что действующее налоговое законодательство обуславливает право на применение налоговых вычетов заказчиком-инвестором при приобретении работ, в том числе строительных, приемкой и принятием на учет результатов выполненных работ безотносительно того, выделены ли в договоре этапы строительных работ, происходит ли

переход от подрядчика к заказчику рисков случайной гибели или повреждения результатов работ, а также вне зависимости от факта окончания или степени законченности строительных работ. Так, в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 19.04.2012 по делу N А40-77285/11-107-332 указано на то что данная позиция согласуется с судебной практикой, в частности Определениями ВАС РФ от 13.07.2009 N ВАС-8688/09, от 29.03.2010 N ВАС-740/10, от 07.08.2009 N ВАС-10062/09.

В [Постановлении](#) ФАС Московского, округа от 20.03.2009 N КА-А41/1916-09 ([Определением](#) ВАС РФ от 13.07.2009 N ВАС-8688/09 отказано в передаче в Президиум ВАС РФ) суд признал правомерным применение инвестором вычетов сумм НДС при ежемесячной приемке выполненных работ, указывая на наличие у инвестора необходимых первичных документов, подтверждающих фактическое осуществление и приемку выполненных работ, счетов-фактур, выставленных заказчиком в связи с этими работами, принятие их на учет в соответствии с установленным порядком.

В связи с изложенным, а также принимая во внимание арбитражную практику по рассматриваемому вопросу, в рассматриваемой ситуации, по мнению ФНС России, инвестор вправе заявить к вычету суммы НДС по счетам-фактурам, выставленным заказчиком от своего имени, при условии принятия к учету принятых инвестором работ и при наличии соответствующих первичных документов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.В.ЕГОРОВ

06.05.2013

Письмо Минфина России от 02.08.2013 N 03-07-11/31045

При приобретении для принципала товаров (услуг) агент вместе со счетом-фактурой, выставляемым принципалу, предоставляет принципалу заверенную в установленном порядке копию счета-фактуры, который получен агентом от продавца. Данный порядок предусмотрен [п. 15](#) Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).

Нередко агент приобретает товары (услуги) для нескольких покупателей-принципалов одновременно. Продавец выставляет ему один счет-фактуру с указанием в графе 3 общего количества (объема) товаров (услуг). Поэтому в счете-фактуре, который агент составляет для одного из покупателей-принципалов, количество (объем) будет меньше, чем в копии счета-фактуры, выставленного агенту продавцом. Следовательно, и сумма НДС, указанная агентом в его счете-фактуре, будет составлять часть суммы налога, отраженной в счете-фактуре, который получен агентом от продавца. Может ли принципал в таком случае принять налог к вычету?

В рассматриваемом [Письме](#) финансовое ведомство разъяснило, что в данной ситуации нет оснований для отказа в принятии принципалом сумм налога к вычету. Принципал вправе применить налоговый вычет в общем порядке, то есть при соблюдении условий, установленных [п. 2 ст. 171](#) и [п. 1 ст. 172](#) НК РФ.

Письмо Минфина России от 21.06.2013 N 03-07-08/23545

Минфин России указал, что российская организация - налоговый агент вправе принять к вычету НДС, уплаченный в бюджет при перечислении иностранному лицу сумм предварительной оплаты в счет выполнения работ, местом реализации которых признается Россия, только в периоде принятия таких работ к учету. Финансовое ведомство сослалось на [п. 1 ст. 172](#) НК РФ, согласно которому вычет налога производится на основании счетов-фактур, подтверждающих фактическую уплату в бюджет сумм НДС, после принятия товаров (работ, услуг) на учет. Аналогичным образом ранее высказалась ФНС России (см. [Письмо](#) от 12.08.2009 N ШС-22-3/634@). К такому же выводу пришел и ФАС Поволжского округа ([Постановление](#) от 22.04.2013 N А55-20302/2012). Следует отметить, что судом рассматривался спор о применении налоговым агентом вычетов НДС с сумм предоплаты при аренде муниципального имущества.

Однако эта точка зрения спорна. Согласно [п. 12 ст. 171](#) НК РФ перечисливший аванс налогоплательщик вправе принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом товаров, работ, услуг или имущественных прав. Указанные вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав ([п. 9 ст. 172](#) НК РФ). Таким образом, обязательными условиями для применения налогоплательщиком вычета НДС с сумм аванса являются фактическая уплата налога в бюджет и наличие соответствующих счетов-фактур, выставленных продавцом.

Если иностранная организация, не состоящая в России на учете в инспекции в качестве налогоплательщика, реализует товары (работы, услуги) и местом их реализации признается РФ, то база по НДС определяется как сумма дохода от такой реализации с учетом налога ([ст. 161](#) НК РФ). В этом случае российский покупатель, признаваемый налоговым агентом, обязан удержать НДС и перечислить его в бюджет одновременно с выплатой денежных средств иностранной компании ([п. 4 ст. 174](#) НК РФ). Согласно [п. 2 ст. 24](#) НК РФ по общему правилу налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики.

В [п. 3 ст. 171](#) НК РФ предусмотрено право налогового агента принять к вычету уплаченные им суммы НДС. Иностранец выставить счет-фактуру не может. Соответствующая обязанность лежит на покупателе - налоговом агенте ([п. 3 ст. 168](#) НК РФ). Следовательно, при наличии документов, подтверждающих уплату НДС в бюджет, а также счета-фактуры, выставленного налоговым агентом при перечислении иностранной организации сумм предварительной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), этот налоговый агент вправе принять суммы перечисленного налога к вычету независимо от того, в каком периоде

указанные товары, работы, услуги будут приняты им на учет. Необходимо, однако, отметить, что такую позицию ему, скорее всего, придется отстаивать в суде.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Письмо Минфина России от 08.08.2013 N 03-03-06/1/31945;

Письмо Минфина России от 01.08.2013 N 03-03-06/1/30978

Минфин России рассмотрел вопрос налогообложения компенсаций командировочных расходов сотрудника, работающего дистанционно.

Согласно ч. 1 ст. 166 ТК РФ служебная командировка - это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. Минфин России указал, что исходя из положений ст. 312.1 ТК РФ местом постоянной работы сотрудника, выполняющего свои обязанности дистанционно, является его местонахождение. На этом основании финансовое ведомство пришло к выводу, что поездка такого работника в место нахождения работодателя является командировкой. Следовательно, на него распространяются все гарантии, установленные ст. 167 ТК РФ.

Согласно данной норме за направлением в командировку сотрудником сохраняется место работы и средний заработок. Кроме того, ему компенсируются все связанные с поездкой затраты. К последним относятся, в частности, расходы по проезду к месту командирования и обратно, по найму жилого помещения и суточные (ч. 1 ст. 168 ТК РФ). На основании подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ суммы возмещения упомянутых затрат работодатель вправе учесть в прочих расходах, связанных с производством и реализацией. Расходы на командировку дистанционного сотрудника, как разъяснило финансовое ведомство, организация вправе учесть в целях налогообложения прибыли.

Что касается вопроса исчисления НДС в отношении доходов работника в виде полученных сумм компенсаций командировочных расходов, Минфин России указал на следующее. В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ данным налогом не облагаются предусмотренные законодательством РФ компенсационные выплаты (в пределах установленных норм), включая возмещение затрат, связанных с поездкой для выполнения служебного поручения. Следовательно, если работодатель направляет дистанционного работника в такую поездку вне места его постоянной работы, определенного в трудовом договоре, то суммы возмещения понесенных этим работником командировочных расходов освобождаются от НДС на основании п. 3 ст. 217 НК РФ.

Письмо Минфина России от 12.08.2013 N 03-03-10/32521

Минфин России изменил свою позицию относительно учета для целей налога на прибыль сумм налогов, уплаченных на территории иностранных государств. **В первую очередь данные разъяснения касаются НДС, уплаченного за рубежом, а также других "иностраных" налогов и сборов. Указанные суммы можно отнести к прочим расходам, связанным с производством и реализацией на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.** Такой позиции придерживались ФНС России (**Письмо** от 01.09.2011 N ЕД-20-3/1087) и некоторые арбитражные суды. Однако ранее финансовое ведомство долгое время давало другие разъяснения: НДС, уплаченный на территории иностранного государства, при формировании налоговой базы по налогу на прибыль не учитывается.

Вывод, сделанный в рассматриваемом Письме, Минфин России обосновал следующим образом. В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ в расходах учитываются суммы налогов и сборов, которые начислены только в порядке, установленном законодательством РФ. Однако перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, является открытым. При этом в ст. 270 НК РФ, в которой названы не учитываемые в целях налогообложения расходы, нет нормы, указывающей, что налоги (сборы), уплаченные в иностранных государствах, нельзя признать в качестве расходов. Соответственно, такие суммы уменьшают налогооблагаемую прибыль на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ при соблюдении установленных в п. 1 ст. 252 НК РФ критериев признания расходов.

Вместе с тем, как отметил Минфин России, если в Налоговом кодексе РФ прямо предусмотрено устранение двойного налогообложения путем зачета налога, уплаченного на территории иностранного государства, при уплате соответствующего налога в России, то в расходах "иностраный" налог не учитывается. Например, специальные положения об устранении двойного налогообложения есть в ст. 311 НК РФ (гл. 25 "Налог на прибыль организаций") и ст. 386.1 НК РФ (гл. 30 "Налог на имущество организаций").

Вопрос: О порядке учета в составе внереализационных доходов (расходов) по налогу на прибыль сумм процентов по договорам займа.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 12 июля 2013 г. N 03-03-06/1/27251

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о периоде признания для целей налогообложения прибыли расходов (доходов) в виде процентов по договорам займа сообщает следующее.

Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам определены положениями ст. 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Согласно п. 1.1 ст. 269 Кодекса предельная величина процентов, признаваемых расходом, до 31 декабря 2013 г. принимается равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку

рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной произведению ставки рефинансирования Банка России и коэффициента 0,8 - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

В соответствии с п. 1 ст. 328 Кодекса сумма дохода (расхода) в виде процентов по долговым обязательствам учитывается в аналитическом учете исходя из установленной по каждому виду долговых обязательств доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчетном периоде на дату признания доходов (расходов), определяемую в соответствии с положениями ст. ст. 271 - 273 Кодекса.

Пунктом 3 ст. 328 Кодекса определено, что проценты по договорам кредита, займа и иным аналогичным договорам, иным долговым обязательствам (включая ценные бумаги) учитываются на дату признания дохода (расхода) в соответствии с гл. 25 Кодекса.

На основании п. 4 ст. 328 Кодекса налогоплательщик, определяющий доходы (расходы) по методу начисления, определяет сумму дохода (расхода), полученного (выплаченного) либо подлежащего получению (выплате) в отчетном периоде в виде процентов в соответствии с условиями договора, исходя из установленных по каждому виду долговых обязательств доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчетном периоде с учетом положений данного пункта. Налогоплательщик в аналитическом учете на основании справок ответственного лица, которому поручено ведение учета доходов (расходов) по долговым обязательствам, обязан отразить в составе доходов (расходов) сумму процентов, причитающуюся к получению (выплате) на конец месяца.

Конституционный Суд Российской Федерации в Решении от 25.01.2012 N 63-О-О указал, что установление в п. 8 ст. 272 и п. 4 ст. 328 Кодекса особенностей учета расходов, связанных с исполнением договора займа, соответствует конституционной обязанности платить налоги.

Следовательно, порядок признания процентов по займам должен соответствовать нормам Кодекса и не может быть различным.

В связи с изложенными нормами Кодекса 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.

Мнение Департамента, приведенное в настоящем письме, не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

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

12.07.2013

Вопрос: *О налогообложении налогом на прибыль сумм, полученных акционером (участником) от уменьшения уставного капитала хозяйственного общества.*

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 июля 2013 г. N 03-03-06/1/26978

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и сообщает.

Суммы, полученные акционером (участником) от уменьшения уставного капитала хозяйственного общества, признаются его доходом и облагаются налогом на прибыль в общеустановленном порядке на основании следующего.

Федеральным законом от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (далее - Федеральный закон N 208-ФЗ) установлен перечень случаев, когда акционерное общество обязано уменьшить уставный капитал.

В соответствии с п. 4 ст. 35 Федерального закона N 208-ФЗ, если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимость его чистых активов.

Подпунктом 4 п. 1 ст. 251 Кодекса установлено, что не учитываются при определении налоговой базы доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

Указанная норма действует в случае выхода (выбытия) из хозяйственного общества или при распределении имущества хозяйственного общества в случае его ликвидации.

Кроме того, следует учитывать, что ст. 251 Кодекса содержит закрытый перечень доходов, не учитываемых для целей налогообложения, и в ней не имеется нормы, позволяющей освободить от налога на прибыль организаций суммы, полученные акционером (участником) от уменьшения уставного капитала.

Мнение Департамента, приведенное в настоящем письме, не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с [Письмом](#) Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

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

11.07.2013

Вопрос: *О зачете российскими организациями сумм налога, уплаченных за пределами РФ, при исчислении налога на прибыль; об отсутствии оснований для применения ст. 78 НК РФ при зачете иностранного налога при исчислении налога на прибыль; о зачете иностранного налога в целях налога на прибыль, если в отчетном (налоговом) периоде получен убыток и сумма налога на прибыль равна нулю.*

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 8 июля 2013 г. N 03-08-13/26324

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел обращение о зачете российскими организациями сумм налога, уплаченных за пределами Российской Федерации, в целях устранения двойного налогообложения и сообщает следующее.

Согласно [п. п. 1 и 2 ст. 311](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций учитываются доходы, полученные российской организацией от источников за пределами Российской Федерации. Указанные доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

В соответствии с [п. 3 ст. 311](#) Кодекса суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами Российской Федерации, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации в отношении такого дохода.

Согласно [абз. 2 п. 3 ст. 311](#) Кодекса зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации: для налогов, уплаченных самой организацией, - заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, - подтверждения налогового агента.

Из вышеизложенного следует, что право на зачет налога у организации возникает при наличии у нее действующего документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации, и при условии учета доходов, с которых он был уплачен (удержан), при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций в текущем либо предшествующих налоговых периодах.

Следует отметить, что российские организации заявляют свое право на зачет налога в момент представления в налоговые органы Декларации о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, по [форме](#), утвержденной Приказом МНС России от 23.12.2003 N БГ-3-23/709@, одновременно с [декларацией](#) по налогу на прибыль и документами, предусмотренными в [п. 3 ст. 311](#) Кодекса.

При этом [Кодексом](#) не ограничивается возможность проведения процедуры зачета налога одним налоговым периодом, в котором получены доходы.

Таким образом, указанные российские организации вправе произвести зачет как в текущем, так и в трех налоговых периодах, следующих после налогового периода, в котором доходы были получены и учтены в целях налогообложения прибыли в Российской Федерации, с учетом соблюдения требований о трехлетнем сроке налоговой давности, предусмотренном [п. 4 ст. 89](#) Кодекса.

Что касается применения [ст. 78](#) Кодекса к правоотношениям по поводу зачета иностранного налога, отмечаем следующее.

Как следует из [п. 1 ст. 78](#) Кодекса, ее положения применяются в случаях излишней уплаты федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов, т.е. налогов, установленных [ст. ст. 13 - 15](#) Кодекса. Иностранные налоги, уплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств в бюджеты этих государств, не являются налогами, установленными [Кодексом](#), и не уплачиваются в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Кроме того, излишняя уплата налога определяется как превышение фактически уплаченной суммы налога над суммой налога, исчисленной в установленном порядке по декларации и подлежащей уплате в бюджет. Иностранные налоги для целей [Кодекса](#) не рассчитываются (не определяются их налоговая база и сумма самого налога), не отражаются в карточках расчетов с бюджетом налогоплательщиков (ни по суммам начислений по декларации, ни по суммам фактических поступлений). Кроме того, не ясно, излишней уплатой какого налога, установленного [Кодексом](#), считать иностранные налоги, ведь они не являются российским налогом на прибыль организаций, как он установлен [Кодексом](#).

Таким образом, для целей законодательства о налогах и сборах иностранные налоги не являются излишне уплаченными и, следовательно, положения [ст. 78](#) Кодекса к правоотношениям по их зачету не применяются.

Что касается решения судов, то необходимо отметить следующее. [Статья 311](#) Кодекса регулирует вопросы устранения двойного налогообложения. В ней указано, что иностранные налоги засчитываются при уплате налога на прибыль организаций в Российской Федерации. Таким образом, с учетом системы прямых норм [ст. 311](#) Кодекса зачет иностранного налога возможен при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) обязательное включение доходов от источников в иностранных государствах (с учетом расходов) в налоговую базу по налогу на прибыль организаций в Российской Федерации;
- 2) фактическая уплата (удержание) данного налога с этих доходов в иностранном государстве;
- 3) уплата налога на прибыль организаций в Российской Федерации.

[Статьей 274](#) Кодекса установлено, что в случае, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток - отрицательная разница между доходами, определяемыми в соответствии с гл. 25 Кодекса, и расходами, учитываемыми в целях налогообложения в порядке, предусмотренном гл. 25 Кодекса, в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю. Соответственно, сумма налога на прибыль за данный отчетный (налоговый) период равна нулю.

Налог на прибыль в этом случае в Российской Федерации не уплачивается, т.е. не возникает двойного налогообложения. В этом случае отсутствует сумма российского налога на прибыль, против которой можно засчитывать иностранный налог. В случае если налог на прибыль в России не уплачивается и нет двойного налогообложения, его устранение за счет зачета иностранного налога [Кодексом](#) не предусматривается.

Директор Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
И.В.ТРУНИН

08.07.2013

Письмо Минфина России от 12.08.2013 N 03-03-10/32521

Минфин России изменил свою позицию относительно учета для целей налога на прибыль сумм налогов, уплаченных на территории иностранных государств. В первую очередь данные разъяснения касаются НДС, уплаченного за рубежом, а также других "иностраных" налогов и сборов. Указанные суммы можно отнести к прочим расходам, связанным с производством и реализацией на основании [подп. 49 п. 1 ст. 264](#) НК РФ. Такой позиции придерживались ФНС России ([Письмо](#) от 01.09.2011 N ЕД-20-3/1087) и некоторые арбитражные суды. Однако ранее финансовое ведомство долгое время давало другие разъяснения: НДС, уплаченный на территории иностранного государства, при формировании налоговой базы по налогу на прибыль не учитывается.

Вывод, сделанный в рассматриваемом [Письме](#), Минфин России обосновал следующим образом. В соответствии с [подп. 1 п. 1 ст. 264](#) НК РФ в расходах учитываются суммы налогов и сборов, которые начислены только в порядке, установленном законодательством РФ. Однако перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, является открытым. При этом в [ст. 270](#) НК РФ, в которой названы не учитываемые в целях налогообложения расходы, нет нормы, указывающей, что налоги (сборы), уплаченные в иностранных государствах, нельзя признать в качестве расходов. Соответственно, такие суммы уменьшают налогооблагаемую прибыль на основании [подп. 49 п. 1 ст. 264](#) НК РФ при соблюдении установленных в [п. 1 ст. 252](#) НК РФ критериев признания расходов.

Вместе с тем, как отметил Минфин России, если в Налоговом кодексе РФ прямо предусмотрено устранение двойного налогообложения путем зачета налога, уплаченного на территории иностранного государства, при уплате соответствующего налога в России, то в расходах "иностранного" налог не учитывается. Например, специальные положения об устранении двойного налогообложения есть в [ст. 311](#) НК РФ (гл. 25 "Налог на прибыль организаций") и [ст. 386.1](#) НК РФ (гл. 30 "Налог на имущество организаций").

Вопрос: В соответствии с [Порядком](#) заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденным Приказом ФНС России от 22.03.2012 N ММВ-7-3/174@ (далее - [Порядок](#)), в листе 03 налоговой декларации по налогу на прибыль показатель [строки 040](#) соответствует показателю "д" и знаменателю показателя "К" в формуле расчета налога, подлежащего удержанию налоговым агентом из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов, приведенной в [п. 2 ст. 275](#) Налогового кодекса РФ.

Согласно [п. 2 ст. 275](#) НК РФ сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом по следующей формуле:

$$H = K \times C_n \times (d - D),$$

где d - общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех получателей.

Однако при заполнении строк [листа 03](#) налоговой декларации показатель [строки 040](#) определяется расчетным путем и не включает дивиденды, начисленные иностранным организациям и физическим лицам - нерезидентам ([строка 040](#) = [строка 020](#) - [строка 030](#)). В связи с этим не достигается соответствие между данными, отражаемыми по [строке 040](#) [листа 03](#), и показателем "д" в формуле, приведенной в [п. 2 ст. 275](#) НК РФ.

В соответствии с [порядком](#) заполнения декларации показатель [строки 090](#) должен соответствовать разности показателей "д" и "Д" в формуле расчета налога, приведенной в [п. 2 ст. 275](#) Кодекса.

В то же время по [строке 090](#) отражается сумма дивидендов, уменьшенная на дивиденды, начисленные иностранным организациям и физическим лицам - нерезидентам, а также на дивиденды, полученные самим налоговым агентом ([строка 090](#) = [строка 040](#) - [строка 071](#)).

Согласно [Порядку](#) показатель [строки 090](#) может отличаться от суммы показателей [строк 091](#) и [092](#) на сумму

дивидендов, с которой исчисляется налог на доходы физических лиц - резидентов РФ, и сумму дивидендов в пользу акционеров (участников), не являющихся налогоплательщиками налога на прибыль.

Однако **строка 090** несопоставима с показателями, отражаемыми по **строкам 091 и 092**, поскольку она не включает сумму дивидендов, полученных самим налоговым агентом (при формировании **строки 090** вычитается **строка 071**).

Кроме того, **строка 090** фактически не используется для исчисления налога с доходов в виде дивидендов.

Таким образом, название показателя **строки 090** "Сумма дивидендов, используемых для исчисления налога (стр. 040 - стр. 071)" может потребовать дополнительных пояснений при сдаче налоговой декларации по налогу на прибыль в налоговые органы.

Каков порядок заполнения **листа 03** налоговой декларации по налогу на прибыль?

Соответствуют ли названия показателей, отраженных в **листе 03** налоговой декларации по налогу на прибыль, их экономическому содержанию и описанию, приведенному в **разд. XI** Порядка?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО
от 5 июля 2013 г. N ЕД-4-3/12209@**

Федеральная налоговая служба, рассмотрев письмо по вопросам исчисления налога на прибыль организаций с доходов от долевого участия в деятельности организаций (далее - дивиденды) и заполнения **листа 03** "Расчет налога на прибыль организаций, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)" налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, сообщает следующее.

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в деятельности организаций, установлены **ст. 275** Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

При этом порядок налогообложения дивидендов, полученных от иностранной организации, определен в **п. 1** **указанной статьи** Кодекса. В **п. 3** **этой статьи** установлен порядок исчисления налога с дивидендов, получателями которых являются иностранные организации и (или) физические лица, не являющиеся резидентами Российской Федерации.

Согласно **п. 2 ст. 275** Кодекса сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов (российской организации и (или) физического лица, являющегося резидентом Российской Федерации), исчисляется налоговым агентом по следующей формуле:

$$H = K \times C_n \times (d - D),$$

где:

H - сумма налога, подлежащего удержанию;

K - отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика - получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом;

C_n - соответствующая налоговая ставка, установленная **пп. 1 и 2 п. 3 ст. 284** или **п. 4 ст. 224** Кодекса;

d - общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех получателей;

D - общая сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде (за исключением дивидендов, указанных в **пп. 1 п. 3 ст. 284** Кодекса) к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков - получателей дивидендов, при условии, если данные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов.

Экономический смысл применения показателя "D" при исчислении налога с дивидендов состоит в исключении повторного налогообложения дивидендов, с которых уже был удержан налог.

При определении показателей "K" и "d" учитывается общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех получателей. В связи с тем что **п. 2 ст. 275** Кодекса определяет порядок исчисления налога на прибыль только с дивидендов, выплачиваемых российским организациям и физическим лицам, являющимся резидентами Российской Федерации, при определении общей суммы дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом, в порядке, установленном **п. 2 ст. 275** Кодекса, не учитываются дивиденды, выплачиваемые в пользу иностранных организаций и физических лиц, не являющихся резидентами Российской Федерации.

Аналогичные разъяснения приведены в **Письме** Минфина России от 25.05.2010 N 03-03-05/109.

Исходя из приведенных выше положений **Кодекса** в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (**форма** и **Порядок** заполнения которой утверждены Приказом ФНС России от 22.03.2012 N ММВ-7-3/174@, зарегистрированным Минюстом России 20.04.2012, регистрационный N 23898) в листе 03 по **строке 040** предусмотрено отражение только дивидендов, подлежащих распределению российским акционерам.

Сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика, исчисляется налоговым агентом по указанной выше формуле отдельно по каждому получателю дивидендов. При этом сумма дохода, к которой применяется налоговая ставка, меньше суммы распределенных налогоплательщику дивидендов на часть дивидендов, полученных самим налоговым агентом ("D"), приходящуюся на этого налогоплательщика.

Расчет налоговой базы в целом по выплачиваемым дивидендам **Кодекс** не предусматривает. В этой связи по **строкам 090, 091 и 092** **листа 03** декларации показатели определяются как суммы данных о размерах налоговых баз, рассчитанных по формуле по каждому налогоплательщику. Соответственно, показатель **строки 090** **листа 03** декларации по сумме соответствует разности показателей "d" и "D" (**п. 11.2** Порядка заполнения налоговой

декларации).

При расчете налога с дивидендов в порядке, изложенном в письме, не в полном объеме будет использована сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом. Часть ее будет приходиться на дивиденды, выплачиваемые иностранным организациям и физическим лицам, не являющимся резидентами Российской Федерации. Однако в соответствии с п. 3 ст. 275 Кодекса при выплате дивидендов иностранной организации и (или) физическому лицу, не являющемуся резидентом Российской Федерации, налоговая база определяется как сумма выплачиваемых дивидендов, то есть без уменьшения на часть суммы дивидендов, полученных самим налоговым агентом.

Таким образом, расчет налога на прибыль организаций с доходов от долевого участия в деятельности организаций (дивидендов), приведенный в листе 03 налоговой декларации, соответствует положениям ст. 275 Кодекса.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.В.ЕГОРОВ

05.07.2013

Вопрос: В собственности ООО имеются транспортные средства. Некоторые из них зарегистрированы на обособленное подразделение, которое не имеет отдельного расчетного счета и выделенного баланса. Данные транспортные средства сданы ООО в аренду, и обособленное подразделение не использует их в своей деятельности.

Учитывается ли остаточная стоимость транспортных средств, зарегистрированных на обособленное подразделение, но сданных ООО в аренду, при определении доли налога на прибыль, приходящейся на это подразделение?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 2 июля 2013 г. N 03-03-06/1/25274

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу расчета удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

Особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения, установлены ст. 288 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

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

Указанные удельный вес среднесписочной численности работников и удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества определяются исходя из фактических показателей среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости основных средств указанных организаций и их обособленных подразделений за отчетный (налоговый) период.

При этом с учетом вышеизложенного амортизируемое имущество учитывается при определении удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества того обособленного подразделения, в котором это имущество фактически используется для получения дохода, вне зависимости от того, на балансе какого подразделения оно учитывается.

Необходимым показателем для определения доли прибыли обособленного подразделения является удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения в остаточной стоимости этого имущества в целом по организации.

Остаточная стоимость основных средств, числящихся в составе амортизируемого имущества, за отчетный (налоговый) период характеризуется показателем средней (среднегодовой) остаточной стоимости основных средств, относящихся к амортизируемому имуществу.

Средняя (среднегодовая) остаточная стоимость основных средств за отчетный (налоговый) период определяется аналогично порядку, изложенному в п. 4 ст. 376 НК РФ.

Таким образом, средняя (среднегодовая) остаточная стоимость амортизируемых основных средств рассчитывается в целом по налогоплательщику и отдельно по обособленному подразделению. На основании этих данных определяется удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения.

Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом в целях исчисления налога на прибыль признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 "Налог на прибыль

организаций" НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Учитывая изложенное, при расчете средней остаточной стоимости амортизируемого имущества, приходящегося на долю обособленного подразделения, учитывается амортизируемое имущество, используемое обособленным подразделением для осуществления деятельности и находящееся в собственности организации.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН

02.07.2013

Вопрос: Согласно п. 8 ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). В перечне фактических затрат, формирующих первоначальную стоимость основных средств, сумма процентов, уплаченных кредитной организацией по заемным средствам, полученным на приобретение, сооружение, изготовление инвестиционного актива, не поименована.

Вместе с тем согласно п. 7 ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам" в стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива. При этом под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Согласно Письму Минфина России от 24.09.2012 N 03-05-05-01/56 в случае получения организацией государственных субсидий, предоставленных на возмещение затрат, понесенных ею при приобретении, сооружении и (или) изготовлении инвестиционного актива (в том числе - на частичное возмещение стоимости строительно-монтажных работ, на частичное возмещение суммы уплаченных процентов по полученным кредитам) указанные затраты включаются в стоимость инвестиционного актива за минусом полученных субсидий.

Каков порядок формирования первоначальной стоимости инвестиционного актива для целей налога на прибыль и бухгалтерского учета при условии получения организацией государственных субсидий на компенсацию части затрат на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива, в том числе расходов в виде процентов по долговым обязательствам?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 28 июня 2013 г. N 03-03-06/1/24671

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о порядке формирования первоначальной стоимости инвестиционного актива, фактические затраты на создание которого частично возмещены за счет предоставленных из бюджета субсидий, и сообщает следующее.

1. Для целей налогового учета.

Предоставление субсидий юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям), индивидуальным предпринимателям, физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг регламентировано ст. 78 Бюджетного кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой субсидии указанным лицам предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

При определении объекта налогообложения по налогу на прибыль организаций налогоплательщиками учитываются доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, определены в ст. 251 НК РФ. Перечень таких доходов является исчерпывающим. Субсидии, полученные коммерческими организациями, в данном перечне не поименованы, в связи с чем учитываются в целях налогообложения прибыли в общеустановленном порядке. При этом данные субсидии не подлежат отдельному учету.

В соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ амортизация по амортизируемому имуществу, созданному с использованием бюджетных средств целевого финансирования, не начисляется. В целях налогообложения прибыли к средствам целевого финансирования и целевым поступлениям относится имущество, поименованное в пп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ. Субсидии, предоставленные коммерческим организациям в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг, целевым финансированием, в целях налогообложения прибыли не признаются.

Учитывая изложенное, расходы, произведенные коммерческими организациями за счет предоставленных субсидий, подлежат учету в целях налога на прибыль организаций в общеустановленном порядке.

Порядок формирования первоначальной стоимости основного средства предусмотрен ст. 257 НК РФ.

Согласно п. 1 указанной статьи НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма

расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. п. 8 и 20 ст. 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Вместе с тем расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида в целях налогообложения прибыли организаций подлежат учету в составе внереализационных расходов (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ) с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 НК РФ.

Таким образом, расходы на приобретение амортизируемого имущества, произведенные коммерческими организациями за счет средств предоставленных субсидий, учитываются в первоначальной стоимости указанного имущества в порядке, установленном ст. 257 НК РФ. Проценты по долговым обязательствам в целях налога на прибыль организаций в первоначальной стоимости амортизируемого имущества не учитываются.

2. Для целей бухгалтерского учета.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, признаваемой как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества), установлены ПБУ 13/2000 "Учет государственной помощи", утвержденным Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 92н.

В отношении признания затрат на уплату процентов по полученным кредитам в случае предоставления субсидии на возмещение части соответствующих затрат, которые были получены на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива, обращаем внимание на Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2009 г. (Письмо Минфина России от 28.01.2010 N 07-02-18/01).

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
С.В.РАЗГУЛИН

28.06.2013
