

**Методический материал к семинару:
Подготовка налоговой отчетности за 1 квартал 2013 года, анализ ошибок
в налоговой отчетности в 2013 году.**

Вопрос: О порядке заполнения строки 16 корректировочного счета-фактуры по НДС при повторном изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг).

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

ПИСЬМО

от 10 декабря 2012 г. N ЕД-4-3/20872@

Федеральная налоговая служба в связи с Письмом Минфина России от 13.11.2012 N 03-07-15/143 в отношении рассмотрения обращения ОАО "Оборонэнергосбыт" по вопросу о порядке заполнения строки 16 корректировочного счета-фактуры при повторном изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) сообщает мнение ФНС России по данному вопросу.

Согласно абз. 3 п. 3 ст. 168 и п. 10 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру при наличии договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на указанное изменение.

На основании п. 5.2 ст. 169 Кодекса в корректировочном счете-фактуре должны быть указаны, в частности:

- порядковый номер и дата составления счета-фактуры, по которому осуществляется изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав;

- разница между показателями счета-фактуры, по которому осуществляется изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, и показателями, исчисленными после изменения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

Правила заполнения корректировочного счета-фактуры приведены в Приложении N 2, утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Правила).

Так, согласно п. п. 1 и 2 Правил в строке 16 корректировочного счета-фактуры указываются номер и дата счета-фактуры, к которому составляется корректировочный счет-фактура, а при заполнении граф по строке А (до изменения) корректировочного счета-фактуры указываются соответствующие показатели граф счета-фактуры, к которому составляется корректировочный счет-фактура.

Поскольку корректировочный счет-фактура составляется на разницу между показателями до и после изменения стоимости, то при повторном изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) продавцом выставляется новый корректировочный счет-фактура, в который переносятся соответствующие данные из предыдущего корректировочного счета-фактуры. То есть в строку А (до изменения) повторного корректировочного счета-фактуры переносятся сведения, отражаемые по строке Б (после изменения) предыдущего корректировочного счета-фактуры.

В этой связи в строке 16 корректировочного счета-фактуры, по мнению ФНС России, следует отражать номер и дату первого корректировочного счета-фактуры, к которому составляется второй корректировочный счет-фактура.

Однако в случае, если налогоплательщик указал в строке 16 второго корректировочного счета-фактуры номер и дату первичного счета-фактуры, то в силу положений абз. 2 п. 2 ст. 169 Кодекса ошибки в корректировочных 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.

Действительный
государственный советник РФ
3 класса
Д.В.ЕГОРОВ

10.12.2012

Вопрос: О заполнении граф 2, 2а, 3 и 4 счетов-фактур, составленных налогоплательщиком НДС по оказанным услугам.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО**

В связи с письмом по вопросам о порядке заполнения отдельных граф счетов-фактур по оказанным услугам, составляемых налогоплательщиком налога на добавленную стоимость по [форме](#), утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно [п. 2](#) Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных указанным Постановлением Правительства Российской Федерации, в графах 2, 2а, 3 и 4 [счета-фактуры](#) следует указывать соответственно код и условное обозначение (национальное) единицы измерения, количество и цену (тариф) за единицу измерения. На основании данного [пункта](#) указанные графы [счета-фактуры](#), составляемого в том числе по оказанным услугам, заполняются при возможности указания этих показателей. В случае невозможности указания показателей в графах ставятся прочерки.

В то же время в соответствии с [абз. 2 п. 2 ст. 169](#) Налогового кодекса Российской Федерации ошибки в счетах-фактурах и корректировочных счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименования товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии сумм налога на добавленную стоимость к вычету.

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

15.10.2012

Вопрос: О применении НДС в отношении премий (вознаграждений), выплачиваемых при реализации услуг продавцом покупателю, если договор поставки товаров содержит элементы других договоров, предусматривающих оказание данных услуг, перечисляемых продавцом продовольственных товаров покупателю за достижение определенного объема закупок товаров и продавцом непродовольственных товаров, а также выплачиваемых поставщиком товаров покупателю, если они непосредственно связаны с поставкой этих товаров.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 7 сентября 2012 г. N 03-07-11/364

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики по вопросам применения налога на добавленную стоимость в отношении премий (вознаграждений), выплачиваемых продавцом товаров их покупателю за достижение определенного договором объема закупок товаров, сообщает следующее.

В соответствии с [пп. 1 п. 1 ст. 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передача имущественных прав.

Согласно [п. 1 ст. 154](#) Кодекса налоговая база по налогу на добавленную стоимость при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено Кодексом, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со [ст. 105.3](#) Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога на добавленную стоимость.

Учитывая изложенное, в случае если договор поставки товаров содержит элементы других договоров, предусматривающих оказание покупателем продавцу каких-либо услуг, за которые продавцом выплачиваются покупателю премии (вознаграждения), то налогообложение реализации этих услуг налогом на добавленную стоимость производится в общеустановленном порядке.

Что касается необходимости уменьшения стоимости ранее поставленных товаров на сумму выплаченной премии (вознаграждения), соответствующей корректировки налоговой базы по НДС у продавца и налоговых вычетов у покупателя товаров, то следует отметить, что подобное изменение стоимости зависит от условий выплаты таких премий (вознаграждений) продавцом покупателю, а также от категории товаров, при реализации которых выплачиваются премии (вознаграждения), поскольку по продовольственным и непродовольственным товарам применяются различные положения действующих нормативных правовых актов.

[Пунктом 1 ст. 454](#) Гражданского кодекса Российской Федерации установлено, что по договору купли-продажи продавец обязуется передать в собственность покупателю, а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него денежную сумму (цену). При этом на основании [п. 3 данной статьи](#) Гражданского кодекса Российской Федерации особенности купли и продажи товаров отдельных видов определяются законами и иными правовыми актами.

В соответствии с [п. 4 ст. 9](#) Федерального закона от 28.12.2009 N 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации" соглашением сторон договора поставки продовольственных товаров может предусматриваться включение в его цену вознаграждения, выплачиваемого хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением им у хозяйствующего субъекта, осуществляющего поставку продовольственных товаров, определенного количества продовольственных товаров. Размер указанного вознаграждения согласовывается сторонами этого договора, подлежит включению в цену договора и не должен учитываться при определении цены продовольственных товаров, при этом в соответствии с указанной выше нормой размер вознаграждения не может превышать десять процентов от цены приобретенных продовольственных товаров.

Таким образом, вне зависимости от условий договора в случае перечисления продавцом

продовольственных товаров их покупателю премии (вознаграждения) за достижение определенного объема закупок данных товаров указанные премии (вознаграждения) не изменяют стоимость ранее поставленных продовольственных товаров. Соответственно, отсутствуют основания для корректировки налоговой базы по налогу на добавленную стоимость у продавца и восстановления сумм налоговых вычетов у покупателя.

Что касается непродовольственных товаров, то особенности их купли и продажи законодательством Российской Федерации не установлены.

Соответственно, в случае перечисления продавцом непродовольственных товаров их покупателю какой-либо премии (вознаграждения) такая премия (вознаграждение), исходя из условий договора, может как изменять стоимость ранее поставленных товаров (т.е. по своей правовой природе являться скидкой к цене товара), так и не изменять ее.

Следует отметить, что действующим в настоящее время порядком применения налога на добавленную стоимость, установленным [гл. 21 "Налог на добавленную стоимость"](#) Кодекса, с 01.10.2011 предусмотрено в случае уменьшения стоимости ранее отгруженных товаров выставление продавцом товаров корректировочных счетов-фактур. При этом в соответствии с [п. 13 ст. 171](#) Кодекса при уменьшении стоимости отгруженных товаров, в том числе в случае уменьшения их цен, у продавца этих товаров положительная разница между суммами налога на добавленную стоимость, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров до ее уменьшения и после уменьшения, подлежит вычету.

Согласно [п. 10 ст. 172](#) Кодекса указанный вычет производится на основании корректировочных счетов-фактур, выставленных продавцом товаров их покупателю, при наличии договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров, в том числе из-за изменения цены.

В соответствии с [п. 3 ст. 170](#) Кодекса в случае изменения стоимости отгруженных товаров в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены отгруженных товаров, покупатель обязан восстановить соответствующие суммы налога в порядке, установленном [пп. 4 п. 3 ст. 170](#) Кодекса. Согласно данному порядку восстановление налога производится покупателем в налоговом периоде, на который приходится наиболее ранняя из дат:

дата получения покупателем первичных документов на изменение в сторону уменьшения стоимости приобретенных товаров;

дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом при изменении в сторону уменьшения стоимости отгруженных товаров.

Одновременно необходимо учитывать, что [Постановлением Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 N 11637/11](#) в отношении спора между налоговым органом и ООО было установлено, что премии, выплачиваемые продавцами товаров и непосредственно связанные с поставками товаров, наряду со скидками, напрямую предусмотренными договорами поставки в качестве таковых, также являются формой торговых скидок, применяемых к стоимости товаров и оказывающих влияние на налоговую базу по налогу на добавленную стоимость.

Таким образом, в случае выплаты поставщиком товаров их покупателю премии (вознаграждения), которая непосредственно связана с поставкой этих товаров и, соответственно, изменяет цену товара (является формой торговой скидки) и налоговую базу по налогу на добавленную стоимость, восстановление сумм налога, ранее принятых к вычету покупателем, производится после получения покупателем первичных документов на изменение в сторону уменьшения стоимости отгруженных товаров или корректировочного счета-фактуры в порядке, предусмотренном [пп. 4 п. 3 ст. 170](#) Кодекса.

При этом, по нашему мнению, квалификация премии (вознаграждения) в качестве формы торговой скидки должна производиться с учетом положений вышеуказанного [Постановления Президиума ВАС РФ](#) в каждом конкретном случае с учетом условий соответствующих договоров в зависимости от конкретной хозяйственной ситуации, что не относится к компетенции Минфина России.

Указанный выше порядок корректировки стоимости ранее поставленных товаров с использованием корректировочных счетов-фактур распространяется на случаи, когда изменение цены произошло после 01.10.2011. При этом изменение цены, произошедшее до 01.10.2011, осуществляется с учетом положений действовавшего на тот момент законодательства и с учетом [п. 29](#) Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж, утвержденных [Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914](#).

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

07.09.2012

[Определение ВАС РФ от 10.01.2012 N ВАС-16382/11](#)

По мнению ИФНС, налогоплательщик неправомерно принял к вычету НДС, предъявленный ему продавцом недвижимого имущества (нежилого семиэтажного здания) в счете-фактуре от 29.12.2004, заявив его при подаче декларации за четвертый квартал 2008 года.

Как указал суд, признавая позицию налогоплательщика неправомерной, налоговая декларация с заявленной спорной суммой НДС была представлена в ИФНС 20.01.2009. Однако, как следует из обстоятельств дела, уже в феврале 2005 г. у налогоплательщика выполнялись все условия, предусмотренные [п. 1 ст. 172 НК РФ](#) для вычета сумм налога. Следовательно, на момент подачи декларации (на 20.01.2009) трехгодичный срок, предусмотренный [п. 2 ст. 173 НК РФ](#), истек.

[Постановление Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 N 11637/11](#)

По мнению ИФНС, прогрессивная стимулирующая премия и премия за присутствие товара в магазине являются платой за оказанные налогоплательщиком поставщикам услуги, в связи с чем подлежат налогообложению НДС.

Как указал ВАС РФ, признавая позицию ИФНС необоснованной, выплата поставщиками премий вследствие выполнения условий договоров поставки является мерой, направленной на стимулирование

налогоплательщика в приобретении и дальнейшей продаже как можно большего количества поставляемых товаров. Так как премии связаны непосредственно с поставками товаров, то они также являются и формой торговых скидок, влияющих на формирование налоговой базы по НДС, а именно: уменьшается стоимость товаров, что влечет корректировку поставщиками налоговой базы по НДС. Следовательно, размер вычетов по НДС, ранее заявленных покупателем, также подлежит пропорциональному уменьшению. Таким образом, спорные премии не могут признаваться платой за услуги, оказываемые налогоплательщиком поставщикам.

Постановление ФАС Московского округа от 13.09.2012 по делу N А40-14302/12-129-69

По мнению ИФНС, полученная от поставщика квартальная премия является платой за услуги по продвижению автомобилей и должна облагаться НДС. Налогоплательщик в нарушение положений **статей 146, 153 и 162 НК РФ** не исчислил и не уплатил в бюджет налог с премий по дилерскому договору.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС неправомерной, суммы спорных премий не связаны с реализацией автомобилей. **Также они не являются оплатой за услуги по выполнению условий дилерского договора, поскольку не связаны с возникновением у налогоплательщика обязанности передать поставщику товары (оказать услуги, выполнить работы, что согласуется с правовой позицией ВАС РФ, сформулированной в **Постановлении Президиума от 07.02.2012 N 11637/11.****

Вопрос: О применении НДС и налога на прибыль при приобретении авиабилетов для проезда работников организации к месту командировки и обратно, если в данных авиабилетах сумма НДС отдельной строкой не выделена.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 10 января 2013 г. N 03-07-11/01

В связи с письмом по вопросам применения налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций при приобретении авиабилетов для проезда сотрудников организации к месту командировки и обратно в случае, если в этих авиабилетах сумма налога на добавленную стоимость отдельной строкой не выделена, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно **п. 7 ст. 171 гл. 21** "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные по расходам на командировки, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, подлежат вычету при определении сумм налога на добавленную стоимость, уплачиваемой в бюджет.

Пунктом 1 ст. 172 Кодекса установлено, что вычеты сумм налога производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при реализации товаров (работ, услуг), либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных **пп. 3, 6 - 8 ст. 171** Кодекса.

На основании **п. 18** Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137, при приобретении услуг по перевозке работников к месту служебной командировки и обратно в **книге покупок**, предназначенной для определения сумм налога на добавленную стоимость, предъявляемых к вычету, регистрируются заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности (или их копии) с выделенной отдельной строкой суммой налога на добавленную стоимость, выданные работнику и включенные им в отчет о служебной командировке. При этом регистрация в **книге покупок** счетов-фактур, выставленных агентством, реализующим авиабилеты от имени транспортных компаний, нормами указанного **Постановления** не предусмотрена.

Согласно **п. 2** Приказа Минтранса России от 18.11.2006 N 134 "Об установлении формы электронного пассажирского билета и багажной квитанции в гражданской авиации" маршрут/квитанция электронного пассажирского билета и багажной квитанции (выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок) является документом строгой отчетности и применяется для осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники.

Таким образом, при приобретении услуг по воздушной перевозке пассажиров, находящихся в служебной командировке, оформленных электронным билетом, при исчислении налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет, к вычету принимается сумма налога, выделенная отдельной строкой в маршрут/квитанции электронного пассажирского билета, составленного автоматизированной информационной системой оформления воздушных перевозок и распечатанного на бумажном носителе.

Что касается налога на прибыль организаций, то согласно **пп. 12 п. 1 ст. 264 гл. 25** "Налог на прибыль организаций" Кодекса к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на командировки, в частности расходы на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы.

Пункт 2 ст. 786 Гражданского кодекса Российской Федерации предусматривает, что заключение договора перевозки пассажира удостоверяется билетом. Форма билета устанавливается в порядке, предусмотренном транспортными уставами и кодексами.

В связи с изложенным для целей налогообложения прибыли расходы работодателя по оплате стоимости проезда работника к месту командировки и обратно следует учитывать в суммах, подтвержденных проездным документом. При этом если при приобретении услуг по воздушной перевозке пассажиров к месту служебной командировки и обратно в оформленных электронных билетах сумма налога на добавленную стоимость отдельной строкой не выделена, то вся сумма, указанная в этих билетах, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании **пп. 12 п. 1 ст. 264** Кодекса.

10.01.2013

Вопрос: О составлении **счета-фактуры** по НДС при оказании услуг по договору транспортной экспедиции, если экспедитор организует перевозку груза за вознаграждение и заключает от своего имени договоры для оказания услуг, определенных в договоре экспедиции, а также о порядке составления счетов-фактур по услугам третьих лиц, приобретаемым экспедитором от своего имени за счет клиента.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 10 января 2013 г. N 03-07-09/01

В дополнение к Письму от 31.07.2012 N 03-07-09/99 по вопросу составления счетов-фактур при оказании услуг по договору транспортной экспедиции Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает, что мнение Департамента по данному вопросу согласовано с ФНС России в 2011 г. (Письмо ФНС России от 11.10.2012 N ЕД-4-3/17154@) и заключается в следующем.

В соответствии с **п. 1 ст. 801** Гражданского кодекса Российской Федерации по договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента - грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза. При этом договором транспортной экспедиции могут быть предусмотрены обязанности экспедитора организовать перевозку груза транспортом и по маршруту, которые избраны экспедиторами или клиентом, обязанность экспедитора заключать от имени клиента или от своего имени договор (договоры) перевозки груза, обеспечить отправку и получение груза, а также другие обязанности, связанные с перевозкой.

В случае если организация при оказании услуг по договору транспортной экспедиции (далее - экспедитор) организует перевозку груза за вознаграждение, определяет налоговую базу по налогу на добавленную стоимость как сумму дохода, полученную ею в виде вознаграждения, заключает от своего имени договоры для оказания услуг, определенных в договоре транспортной экспедиции, в котором предусмотрено возмещение расходов экспедитора, понесенных в интересах клиента, и моментом оказания услуги экспедитором является выдача груза в пункте назначения, то согласно **п. 3 ст. 168** Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) при реализации услуг соответствующие счета-фактуры выставляются не позднее пяти календарных дней, считая со дня их оказания.

Согласно **п. 3 ст. 168** и **п. 3 ст. 169** Кодекса счета-фактуры выставляются налогоплательщиком налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг), и поэтому в счетах-фактурах указываются данные по реализуемым товарам (работам, услугам).

Поскольку экспедитор организует перевозку груза за вознаграждение и заключает от своего имени договоры для оказания услуг, определенных в договоре транспортной экспедиции, то в **счете-фактуре** по услуге экспедитора следует отражать сумму его вознаграждения без указания стоимости услуг, определенных договором транспортной экспедиции, приобретаемых экспедитором от своего имени за счет клиента.

Что касается составления экспедиторами счетов-фактур по услугам третьих лиц, приобретаемым экспедитором от своего имени за счет клиента, то Правилами заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 (далее - Правила), порядок составления счетов-фактур экспедиторами по таким услугам не установлен.

Согласно **п. 1 ст. 1** Федерального закона от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности" организации, осуществляющие транспортно-экспедиционную деятельность, оказывают услуги по организации услуг по перевозке груза любыми видами транспорта и оформлению перевозочных документов, документов для таможенных целей и других документов, необходимых для осуществления перевозок грузов.

В связи с этим и принимая во внимание, что элементы условия договора транспортной экспедиции аналогичны посредническому договору, экспедиторы могут по услугам третьих лиц, приобретаемым ими от своего имени за счет клиента, выставлять счета-фактуры с отражением показателей счетов-фактур, выставленных экспедитором организациями, непосредственно оказывающими эти услуги, в порядке, предусмотренном **Правилами** для комиссионеров (агентов).

В то же время в соответствии с Гражданским **кодексом** Российской Федерации договоры комиссии, агентский договор и договор транспортной экспедиции представляют собой самостоятельные виды договоров.

Кроме того, согласно нормам **гл. 51** "Комиссия" и **52** "Агентирование" Гражданского кодекса Российской Федерации регламентация отношений по расчетам в обязательствах, связанных с комиссией и агентированием, отличается от состава и видов расчетов, обусловленных договором транспортной экспедиции (оплата перевозки, складирования, перевалки, хранения грузов и пр.). При этом экспедитор вправе привлечь к исполнению своих обязанностей других лиц.

В связи с этим по услугам третьих лиц, приобретенным экспедиторами от своего имени за счет клиентов, экспедиторы могут выставлять счета-фактуры с указанием стоимости всех услуг третьих лиц, возмещаемых клиентами.

Для этого не позднее пяти календарных дней, считая со дня оказания услуги экспедитором клиенту, экспедитору следует выставить клиенту **счет-фактуру**, в котором требуется указать в самостоятельных позициях виды услуг, приобретенных у третьих лиц, на основании их счетов-фактур.

Указанный **счет-фактуру** экспедитору необходимо составить в двух экземплярах (для клиента и для регистрации в **ч. 1** "Выставленные счета-фактуры" журнала учета полученных и выставленных

счетов-фактур).

При этом в **книге продаж** данный **счет-фактура** не регистрируется, поскольку обязанность по исчислению налога на добавленную стоимость со стоимости приобретаемых услуг у экспедитора не возникает. Соответственно, счета-фактуры, полученные экспедитором по приобретаемым им услугам, регистрируются в **ч. 2 "Полученные счета-фактуры"** журнала без регистрации в **книге покупок**.

В целях осуществления клиентом вычетов по налогу на добавленную стоимость к первому экземпляру счета-фактуры, выставляемого экспедитором клиенту, следует приложить копии счетов-фактур, полученных экспедитором от организаций, оказывающих услуги экспедитору, а также копии соответствующих первичных документов.

При составлении счетов-фактур экспедитором порядковый номер и дата составления счета-фактуры указываются экспедитором в соответствии с его индивидуальной хронологией составления счетов-фактур.

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 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

10.01.2013

Вопрос: О выставлении **корректировочных счетов-фактур** по НДС при получении по почте продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав первичного документа, подтверждающего согласие покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 29 декабря 2012 г. N 03-07-09/168

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики по согласованию с ФНС России рассмотрел письмо по вопросу оформления корректировочных счетов-фактур при получении по почте продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав первичного документа, подтверждающего согласие покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, и сообщает следующее.

В соответствии с **п. 3 ст. 168** Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней, считая со дня составления документов, указанных в **п. 10 ст. 172** Кодекса.

На основании **п. 10 ст. 172** Кодекса корректировочные счета-фактуры выставляются продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав при наличии договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе из-за изменения цены (тарифа) и (или) изменения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

В случае получения продавцом первичного документа, подтверждающего согласие покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, по почте корректировочный счет-фактура выставляется продавцом не позднее пяти календарных дней, считая со дня получения такого документа. При этом подтверждением даты получения документа может являться конверт с проставленным на нем штемпелем почтового отделения, через которое он 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 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

29.12.2012

Вопрос: О применении организацией, перешедшей с УСН на общий режим налогообложения, вычетов по НДС в отношении товаров, приобретенных в период применения УСН для перепродажи и (или) для использования в производственной деятельности, если данные товары не были использованы в указанный период.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 29 декабря 2012 г. N 03-07-11/563

В связи с письмом по вопросу применения организацией, перешедшей с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, налога на добавленную стоимость в отношении товаров, приобретенных, но не использованных при применении данного специального налогового режима, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

В соответствии с п. 6 ст. 346.25 гл. 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) при переходе налогоплательщика с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику, применявшему упрощенную систему налогообложения, при приобретении им товаров (работ, услуг), которые не были включены в расходы при исчислении налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения, принимаются к вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Кодекса для налогоплательщиков налога на добавленную стоимость.

Согласно п. 1 ст. 171 гл. 21 Кодекса налогоплательщик налога на добавленную стоимость имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса, на установленные ст. 171 Кодекса налоговые вычеты. При этом п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 Кодекса установлено, что суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, подлежат вычетам при использовании этих товаров (работ, услуг) в операциях, облагаемых налогом на добавленную стоимость, при наличии счетов-фактур, выставленных продавцами, и соответствующих первичных документов.

Таким образом, при переходе организации с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения суммы налога на добавленную стоимость по товарам, приобретенным как для перепродажи, так и для использования в производственной деятельности, но не использованным в период применения упрощенной системы налогообложения, принимаются к вычету в первом налоговом периоде, в котором организация перешла на общий режим налогообложения, при выполнении вышеуказанных условий.

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

29.12.2012

Вопрос: О налогообложении НДС операции по передаче банком (арендатором) арендодателю неотделимых улучшений арендуемого имущества.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 24 января 2013 г. N 03-07-05/01

В связи с письмом по вопросам применения банком налога на добавленную стоимость при передаче арендатором арендодателю неотделимых улучшений арендуемого имущества Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно п. 1 ст. 146 гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации работ на территории Российской Федерации, в том числе на безвозмездной основе. В связи с этим передача арендатором арендодателю результатов работ, в том числе произведенных с привлечением подрядных организаций, по улучшению арендованного имущества, неотделимых без вреда для данного имущества, является объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Одновременно сообщаем, что согласно Положению о Департаменте налоговой и таможенно-тарифной политики, утвержденному Приказом Минфина России от 11.07.2005 N 169, консультационные услуги по вопросам налогообложения Департаментом не оказываются.

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

24.01.2013

Вопрос: О выставлении корректировочных счетов-фактур по НДС при получении по почте продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав первичного документа, подтверждающего согласие покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 29 декабря 2012 г. N 03-07-09/168

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики по согласованию с ФНС России рассмотрел письмо по вопросу оформления корректировочных счетов-фактур при получении по почте

продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав первичного документа, подтверждающего согласие покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, и сообщает следующее.

В соответствии с п. 3 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней, считая со дня составления документов, указанных в п. 10 ст. 172 Кодекса.

На основании п. 10 ст. 172 Кодекса корректировочные счета-фактуры выставляются продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав при наличии договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе из-за изменения цены (тарифа) и (или) изменения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

В случае получения продавцом первичного документа, подтверждающего согласие покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, по почте корректировочный счет-фактура выставляется продавцом не позднее пяти календарных дней, считая со дня получения такого документа. При этом подтверждением даты получения документа может являться конверт с проставленным на нем штемпелем почтового отделения, через которое он 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 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

29.12.2012

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.02.2012 по делу N А27-6073/2011

Как указал суд, отказывая налогоплательщику в праве на вычет по НДС со ссылкой на подп. 29, 30 п. 3 ст. 149 НК РФ, выставление счетов-фактур с НДС не свидетельствует о том, что налогоплательщик отказался от освобождения таких операций от налогообложения НДС, поскольку п. 5 ст. 149 НК РФ предусмотрен способ отказа от льготы путем подачи заявления. Общество не воспользовалось своим правом и не отказалось от освобождения операций от налогообложения НДС таким способом, следовательно, право на налоговый вычет не возникло. **Указание в учетной политике налогоплательщика на освобождение таких операций от обложения НДС не может подменять собой подачу заявления в порядке п. 5 ст. 149 НК РФ.**

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.01.2012 по делу N А42-7307/2010

Суд признал правильным вывод налогового органа о завышении налогоплательщиком вычетов по НДС в результате неправильного определения пропорции в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ **в связи с невключением в состав выручки по необлагаемым оборотам сумм начисленных процентов по долговым обязательствам.** Суд отклонил довод об отсутствии у налогоплательщика обязанности по ведению раздельного учета в отношении операций, которые не признаются объектом обложения НДС: предусмотренное п. 4 ст. 170 НК РФ правило ведения раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) касается случаев, когда налогоплательщик осуществляет одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (исключенные из налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным гл. 21 НК РФ. Утверждая, что положения п. 2 ст. 170 НК РФ применимы только в отношении сумм НДС, уплаченных в составе расходов, непосредственно связанных с основным видом деятельности налогоплательщика, и не касаются порядка принятия к вычету НДС, уплаченного в составе общехозяйственных расходов, нижестоящие суды не учли, что в гл. 21 НК РФ не предусматривается деление расходов на виды, а также не устанавливается порядок учета предъявленных контрагентами сумм НДС, дифференцируемый в зависимости от того, в составе общехозяйственных или других расходов уплачен этот налог. **Налогоплательщик не вправе предъявлять к налоговому вычету суммы НДС, уплаченные в составе общехозяйственных расходов, в части (пропорции), относящейся на операции по производству и реализации товаров (работ, услуг), не признаваемых объектом налогообложения.**

Постановление Президиума ВАС РФ от 01.12.2011 N 10462/11 по делу N А60-23613/2010-С8

Правоотношения, связанные с восстановлением НДС в связи с переходом налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения, урегулированы абз. 5 подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ, согласно которому при переходе на поименованный специальный налоговый режим суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средством, в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанный режим. Указанная норма не содержит положений, позволяющих бы лицам, переходящим на упрощенную систему налогообложения, осуществлять восстановление ранее принятого к вычету налога на добавленную стоимость в течение какого-либо периода времени. Положения п. 6 ст. 171 НК РФ к данным отношениям применению не подлежат.

Определение ВАС РФ от 13.10.2011 N ВАС-12760/11

Налогоплательщик осуществлял как облагаемые, так и не облагаемые НДС операции (в том числе предоставление процентных займов в денежной форме). Установить, в каких конкретно операциях (облагаемых или необлагаемых) будут участвовать полученные товары (работы, услуги) на момент первоначального их оприходования, невозможно, то есть невозможно точно установить, какие из полученных товаров (работ, услуг) после оприходования будут впоследствии связаны с операциями по выдаче займов в денежной форме. Следовательно, налогоплательщик должен был учитывать проценты по займам в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) при расчете единой пропорции, применяемой для распределения НДС.

Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 N 1407/11

Положения п. 2 ст. 170 НК РФ применимы как в отношении сумм НДС, уплаченных в составе расходов, непосредственно связанных с основным видом деятельности общества, так и в отношении сумм НДС, уплаченных в составе общехозяйственных расходов, поскольку в главе 21 НК РФ не предусматривается деление расходов на виды, а также не устанавливается порядок учета предъявленных контрагентами сумм налога, дифференцируемый в зависимости от того, в составе общехозяйственных или других расходов уплачен этот налог.

Постановление ФАС Поволжского округа от 10.05.2011 N А55-17395/2010

Суд пришел к выводу об отсутствии у налогоплательщика обязанности восстанавливать НДС, предъявленный к вычету по утраченному в результате пожара оборудованию.

Постановление ФАС Уральского округа от 15.03.2011 N Ф09-319/11-С2

Распределение НДС по пропорции, указанной в п. 4 ст. 170 НК РФ, предусмотрено в тех случаях, когда напрямую разделить затраты между облагаемыми и не облагаемыми налогом операциям невозможно, то есть по общехозяйственным и им подобным расходам. Однако в случае когда возможно точно рассчитать прямым методом, какая сумма НДС приходится на необлагаемые операции, а какая - на облагаемые, проводки в бухгалтерии можно сделать на основании прямого расчета. То есть требования, указанные в п. 4 ст. 170 НК РФ, обязательны для применения в том случае, если хозяйственные операции участвуют равно как в облагаемой, так и в не облагаемой НДС деятельности, - при невозможности отнесения их к конкретному виду деятельности. Доходы налогоплательщика, которые не признаются в целях налогообложения НДС выручкой, при расчете пропорции не учитываются, п. 4 ст. 170 НК РФ данную ситуацию не регламентирует.

Постановление ФАС Поволжского округа от 28.02.2011 N А65-18315/2010

Налоговый орган признал неправомерным принятие к вычету НДС по товарам, оплаченным за счет субсидий, полученных из федерального бюджета на компенсацию части затрат на приобретение средств химизации (минеральных удобрений) в рамках выполнения программы по оздоровлению сельского хозяйства. Признавая отказ неправомерным, суд указал, что Налоговый кодекс РФ не ставит право на возмещение НДС в зависимость от источника поступления денежных средств, израсходованных на приобретение товаров.

Постановление ФАС Поволжского округа от 25.01.2011 N А65-14072/2009

При определении предусмотренной п. 4 ст. 170 НК РФ пропорции сумм НДС, подлежащих включению в налоговую декларацию в качестве налоговых вычетов или учитываемых в стоимости товаров (работ, услуг), должны учитываться суммы, отражающие стоимость отгруженных товаров без учета НДС.

Постановление ФАС Московского округа от 28.12.2011 по делу N А40-46789/11-20-195

Суд указал, что законодательство Российской Федерации не ставит списание дебиторской задолженности в зависимость от наличия каких-либо действий по взысканию долга со стороны организации-кредитора.

Вопрос: Согласно пп. 3 и 4 п. 1 ст. 46 Федерального закона от 02.10.2007 N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве" исполнительный документ возвращается взыскателю, если невозможно установить местонахождение должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях, за исключением случаев, когда данным Федеральным законом предусмотрен розыск должника или его имущества; если у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и все принятые судебным приставом-исполнителем допустимые законом меры по отысканию его имущества оказались безрезультатными.

Судебный пристав-исполнитель выносит постановление об окончании исполнительного производства и о возвращении взыскателю (ООО) исполнительного документа.

Правомерно ли признание безнадежной для целей налога на прибыль дебиторской задолженности, в отношении которой судебным приставом-исполнителем вынесено постановление об окончании исполнительного производства и о возвращении взыскателю исполнительного документа?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 22 марта 2012 г. N 03-03-06/1/145

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о признании задолженности безнадежной и сообщает следующее.

Согласно пп. 2 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) к внереализационным расходам приравниваются суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

В соответствии с п. 2 ст. 266 Кодекса безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Таким образом, Кодексом предусмотрен исчерпывающий перечень оснований, в соответствии с которыми дебиторская задолженность налогоплательщика признается безнадежной для целей налогообложения прибыли.

В Определении ВАС РФ от 07.03.2008 N 2727/08 по делу N А60-3260/2007-С6 высказана правовая позиция, согласно которой, руководствуясь п. 2 ст. 266 Кодекса, положениями Федерального закона от 02.10.2007 N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве" (далее - Закон N 229-ФЗ), а также принимая во внимание основания прекращения исполнительного производства, включение обществом суммы долга в состав внереализационных расходов при исчислении налогооблагаемой прибыли является обоснованным.

Согласно пп. 3 и 4 п. 1 ст. 46 Закона N 229-ФЗ исполнительный документ, по которому взыскание не производилось или произведено частично, возвращается взыскателю:

- если невозможно установить местонахождение должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях, за исключением случаев, когда Законом N 229-ФЗ предусмотрен розыск должника или его имущества;

- если у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и все принятые судебным приставом-исполнителем допустимые законом меры по отысканию его имущества оказались безрезультатными.

При этом судебный пристав-исполнитель выносит постановление об окончании исполнительного производства и о возвращении взыскателю исполнительного документа.

Таким образом, обязательство, по которому судебный пристав-исполнитель вынес постановление об окончании исполнительного производства и о возвращении организации исполнительного документа, на основании пп. 3 и 4 п. 1 ст. 46 Закона от 02.10.2007 N 229-ФЗ, признается безнадежным долгом для целей налогообложения прибыли организаций.

Одновременно сообщаем, что согласно п. 11.4 Регламента Минфина России от 23.03.2005 N 45н обращения организаций и индивидуальных предпринимателей по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Департаменте не рассматриваются.

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

22.03.2012

Вопрос: Согласно пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ в случае если налогоплательщиком не создан резерв по сомнительным долгам, то убытки, полученные в результате списания безнадежных долгов, приравниваются к внереализационным расходам.

В соответствии с п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Главой 25 НК РФ не установлена обязанность налогоплательщика при списании безнадежных долгов для целей исчисления налога на прибыль не учитывать дебиторскую задолженность, которую можно зачесть в счет погашения кредиторской задолженности по встречным однородным требованиям.

Положениями ст. ст. 407, 410 ГК РФ также не установлена обязанность организации осуществлять зачет встречных обязательств при наличии у нее одновременно дебиторской и кредиторской задолженностей в отношении одного и того же лица.

Правмерно ли считает организация, что в целях налога на прибыль при списании безнадежных долгов у нее не возникает обязанности не учитывать дебиторскую задолженность, которую можно зачесть в счет погашения кредиторской задолженности по однородным встречным требованиям?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 4 октября 2011 г. N 03-03-06/1/620

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке списания безнадежных долгов в целях налогообложения прибыли и сообщает следующее.

Подпунктом 2 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) установлено, что в целях гл. 25 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

В соответствии с п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок

исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Положения ст. 410 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) устанавливают, что обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. Для зачета достаточно заявления одной стороны и его получения другой стороной.

На основании п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Учитывая изложенное, считаем, что признание на основании пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ внереализационным расходом дебиторской задолженности, которую можно зачесть в счет погашения кредиторской задолженности по встречным однородным требованиям, не соответствует положениям п. 1 ст. 252 НК РФ.

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

04.10.2011

Вопрос: ООО получило выписку из ЕГРЮЛ по организации-должнику, в которой указано, что организация прекращает свою деятельность в связи с исключением из ЕГРЮЛ на основании п. 2 ст. 21.1 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ.

Вправе ли ООО при наличии данной выписки из ЕГРЮЛ по истечении срока исковой давности включить задолженность такой организации в состав внереализационных расходов в целях налога на прибыль?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 27 февраля 2013 г. N 03-03-06/1/5556

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета безнадежных долгов в составе внереализационных расходов и сообщает следующее.

Согласно п. 1 ст. 61 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) ликвидация юридического лица влечет его прекращение без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

В силу п. 2 ст. 61 ГК РФ юридическое лицо может быть ликвидировано:

по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, в том числе в связи с истечением срока, на который создано юридическое лицо, с достижением цели, ради которой оно создано;

по решению суда в случаях, установленных данным пунктом ГК РФ.

В соответствии с п. 8 ст. 63 ГК РФ ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо - прекратившим существование после внесения об этом записи в Единый государственный реестр юридических лиц.

Согласно пп. 2 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в целях гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности, суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

В соответствии с п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Следовательно, долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие ликвидации организации, признаются безнадежными.

При этом налогоплательщик, имеющий дебиторскую задолженность, может отнести ее к безнадежной только при наступлении одного из вышеперечисленных обстоятельств.

Согласно ст. 21.1 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" (далее - Закон N 129-ФЗ) юридическое лицо, которое в течение последних двенадцати месяцев, предшествующих моменту принятия регистрирующим органом соответствующего решения, не представляло документы отчетности, предусмотренные законодательством РФ о налогах и сборах, и не осуществляло операций хотя бы по одному банковскому счету, признается фактически прекратившим свою деятельность (далее - недействующее юридическое лицо).

Лицам, чьи права и законные интересы затрагиваются в связи с исключением недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ (самого недействующего юридического лицу, его кредиторам, иным лицам), предоставляется право подачи в регистрирующий орган соответствующих заявлений (п. 3 ст.

21.1 Закона N 129-ФЗ).

Если в течение срока, предусмотренного п. 4 ст. 21.1 Закона N 129-ФЗ, заявления не направлены, регистрирующий орган исключает недействующее юридическое лицо из Единого государственного реестра юридических лиц путем внесения в него соответствующей записи (п. 7 ст. 22 Закона N 129-ФЗ).

При этом исключение недействующего юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц не является основанием для отнесения задолженности такой организации к безнадежным долгам (долгам, нереальным ко взысканию), предусмотренным ст. 266 НК РФ.

Таким образом, в случае исключения недействующего юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц по основаниям, установленным ст. 21.1 Закона N 129-ФЗ, кредитор не вправе включить в состав внереализационных расходов задолженность такого лица как убытки в виде безнадежной задолженности.

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

27.02.2013

Вопрос: В соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности суммы безнадежных долгов.

Согласно п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Согласно ст. 21.1 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ (далее - Закон N 129-ФЗ) юридическое лицо, которое в течение последних двенадцати месяцев, предшествующих моменту принятия регистрирующим органом соответствующего решения, не представляло документы отчетности, предусмотренные законодательством РФ о налогах и сборах, и не осуществляло операций хотя бы по одному банковскому счету, признается фактически прекратившим свою деятельность (далее - недействующее юридическое лицо).

Лицам, чьи права и законные интересы затрагиваются в связи с исключением недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ (самому недействующему юридическому лицу, его кредиторам, иным лицам) предоставляется право подачи в регистрирующий орган соответствующих заявлений (п. 3 ст. 21.1 Закона N 129-ФЗ).

Если в течение срока, предусмотренного п. 4 ст. 21.1 Закона N 129-ФЗ, заявления не направлены, регистрирующий орган исключает недействующее юридическое лицо из единого государственного реестра юридических лиц путем внесения в него соответствующей записи (п. 7 ст. 22 Закона N 129-ФЗ).

В **Постановлении** Пленума ВАС РФ от 20.12.2006 N 67 "О некоторых вопросах практики применения положений законодательства о банкротстве отсутствующих должников и прекращении недействующих юридических лиц" рекомендовано арбитражным судам на стадии рассмотрения вопроса о принятии заявления налогового органа (в качестве соответственно регистрирующего органа или органа, уполномоченного по делам о банкротстве) о принудительной ликвидации юридического лица или о признании его банкротом выяснять, не является ли указанное юридическое лицо недействующей организацией, в отношении которой должна быть проведена процедура исключения ее из реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа. Налоговый орган должен представить доказательства, подтверждающие невозможность исключения недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ во внесудебном порядке.

ВАС РФ фактически исключил возможность ликвидации недействующих юридических лиц в порядке, установленном ст. ст. 61 - 65 ГК РФ, при условии, что в течение срока, предусмотренного п. 4 ст. 21.1 Закона N 129-ФЗ, лица, чьи права и законные интересы затрагиваются в связи с исключением недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ, не направили свои заявления в регистрирующий орган.

Статья 21.1 Закона N 129-ФЗ предусматривает упрощенную процедуру ликвидации недействующих юридических лиц в случае, если организация в течение последних 12 месяцев не представляла налоговую отчетность и не осуществляла операций ни по одному банковскому счету. Такая организация исключается из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа, и фактически происходит ликвидация юридического лица, в данном случае независимо от того, в общем или упрощенном порядке проводится ликвидация организации, в результате которой вносится запись об этом в ЕГРЮЛ (**Постановление** ФАС Северо-Западного округа от 09.02.2011 N А56-14027/2010).

Учитывая, что юридическим фактом, с которым п. 8 ст. 63 ГК РФ связывает завершение ликвидации юридического лица, является внесение соответствующей записи в ЕГРЮЛ и с этого момента прекращается правоспособность юридического лица (п. 3 ст. 49 ГК РФ), ОАО полагает обоснованным списание задолженности недействующих юридических лиц, исключенных из ЕГРЮЛ, как безнадежного долга. В соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено на основании ликвидации организации с отражением в составе внереализационных расходов (пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ) с даты исключения юридического лица из ЕГРЮЛ.

По какому основанию из указанных в п. 2 ст. 266 НК РФ вправе ОАО признать задолженность юридических лиц, исключенных из ЕГРЮЛ, безнадежной для целей исчисления налога на прибыль?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 8 ноября 2012 г. N 03-03-06/1/577

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке

признания задолженности безнадежной в целях налогообложения прибыли организаций и сообщает следующее.

В соответствии с [пп. 2 п. 2 ст. 265](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в виде суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва, приравниваются для целей налогообложения прибыли к внереализационным расходам.

Согласно [п. 2 ст. 266](#) НК РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Следовательно, налогоплательщик, имеющий дебиторскую задолженность, может отнести ее к безнадежной только при наступлении одного из вышеперечисленных обстоятельств.

В соответствии с указанным положением [ст. 266](#) НК РФ одним из оснований для признания долга безнадежным является ликвидация организации-должника.

Согласно [п. 1 ст. 61](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) ликвидация организации - это прекращение ее деятельности как юридического лица без перехода прав и обязанностей к другим лицам.

Юридическое лицо может быть ликвидировано:

по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, в том числе в связи с истечением срока, на который создано юридическое лицо, с достижением цели, ради которой оно создано;

по решению суда в случаях, установленных [п. 2 ст. 61](#) ГК РФ.

В силу [п. 8 ст. 63](#) ГК РФ ликвидация юридического лица считается завершённой, а юридическое лицо - прекратившим существование после внесения об этом записи в единый государственный реестр юридических лиц.

Исключение недействующей организации из Единого государственного реестра юридических лиц в порядке, предусмотренном [ст. 21.1](#) Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей", не является ликвидацией.

В связи с этим в случае исключения недействующего юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц кредитор не вправе включить в состав внереализационных расходов задолженность такого лица как убытки в виде безнадежной задолженности.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, не является нормативным правовым актом 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
С.В.РАЗГУЛИН

08.11.2012

Вопрос: О порядке учета организацией, в отношении которой проводится процедура добровольной ликвидации, сумм кредиторской задолженности перед ликвидированными кредиторами в целях исчисления налога на прибыль.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

ПИСЬМО

от 2 июня 2011 г. N ЕД-4-3/8754

В запросе речь идет о ситуации, когда в рамках процедуры добровольной ликвидации организации ликвидационной комиссией при осуществлении мер к выявлению кредиторов поиски кредитора заканчиваются получением данных (например, соответствующей выписки) о его исключении из ЕГРЮЛ в предыдущие периоды или в текущем периоде.

Согласно [ст. 49](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) правоспособность юридического лица прекращается в момент внесения записи о его исключении из единого государственного реестра юридических лиц. Соответственно, прекращаются и обязательства ликвидированного юридического лица ([ст. 419](#) ГК РФ, кроме случаев, когда законом или иными правовыми актами исполнение обязательства ликвидированного юридического лица возлагается на другое лицо).

Таким образом, суммы задолженности организации перед ликвидированным кредитором уже не могут рассматриваться организацией в качестве кредиторской задолженности. По факту государственной регистрации ликвидации кредитора относящиеся к задолженности перед ним суммы должны быть списаны с баланса с признанием прочих доходов, в том числе для целей налогообложения на основании [п. 18 ст. 250](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

При этом суммы такой кредиторской задолженности должны быть признаны налогоплательщиком в периоде, соответствующем дате внесения записи в ЕГРЮЛ о ликвидации кредитора. Если этот период приходится на предшествующие отчетные (налоговые) периоды, то включение таких сумм в состав внереализационных доходов производится путем представления уточненного расчета за соответствующий период ([п. 1 ст. 54](#) Кодекса).

Отсутствие у налогоплательщика права произвольно выбирать налоговый (отчетный) период признания данных сумм для целей налогообложения принимается во внимание и судами (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.01.2011 по делу N А46-4108/2010, Постановление ФАС Уральского округа от 25.01.2010 N Ф09-10607/09-СЗ).

Заместитель руководителя
ФНС России
Д.В.ЕГОРОВ

02.06.2011

Вопрос: Каков порядок учета в составе внереализационных доходов для целей исчисления налога на прибыль кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности?

Ответ:

**УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ
ПО Г. МОСКВЕ**

ПИСЬМО

от 3 октября 2011 г. N 16-15/095568@

На основании п. 18 ст. 250 Налогового кодекса РФ в целях налогообложения прибыли к внереализационным доходам отнесены доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательств перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных пп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Следовательно, если по числящейся на балансе организации кредиторской задолженности кредиторы не потребовали возврата долга в период до истечения срока исковой давности, организация-должник должна списать такую задолженность во внереализационные доходы для целей налогообложения прибыли.

Кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных доходов по данным инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководства организации.

Дата признания внереализационных доходов для целей налогообложения прибыли установлена п. 4 ст. 271 Налогового кодекса РФ. Так, доход в виде кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных доходов в последний день того отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности.

Заместитель
руководителя Управления
советник государственной
гражданской службы РФ
2 класса
Н.В.МИХАЙЛОВА

03.10.2011

Вопрос: Какой показатель необходимо использовать для определения удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения в целях исчисления налога на прибыль: остаточную стоимость амортизируемого имущества на конец отчетного периода или среднегодовую сумму за отчетный период, определяемую в порядке п. 4 ст. 376 НК РФ?

Ответ:

**УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ
ПО Г. МОСКВЕ**

ПИСЬМО

от 28 сентября 2012 г. N 16-15/092145@

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

Из разъяснений Минфина России (Письма от 06.07.2005 N 03-03-02/16 (доведено до налоговых органов Письмом ФНС России от 14.07.2005 N ММ-6-02/575@) и от 30.09.2008 N 03-03-06/2/131) следует, что 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.

Заместитель
руководителя Управления
советник государственной
гражданской службы РФ

Вопрос: 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 и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками - российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ, в целом по налогоплательщику.

Указанные в п. 2 ст. 288 НК РФ 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.

Какой показатель необходимо брать для расчета доли налога на прибыль, уплачиваемой обособленным подразделением:

- остаточную стоимость амортизируемого имущества на конец отчетного периода (на последнее число последнего месяца отчетного периода) или
- среднюю (среднегодовую) сумму за отчетный период, определяемую как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу, в порядке п. 4 ст. 376 НК РФ?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 19 сентября 2012 г. N 03-03-06/1/488

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке расчета доли прибыли обособленного подразделения налогоплательщика и сообщает следующее.

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

Указанные в п. 2 ст. 288 Кодекса 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.

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

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

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

19.09.2012

Вопрос: 17.04.2009 организация заключила договор долгосрочного займа с иностранным учредителем, владеющим 100% уставного капитала организации, на сумму 261 996 у. е. по ставке 6% годовых. Изменение процентной ставки договором не предусмотрено. Однако 18.05.2009 подписано дополнительное соглашение, по которому процентная ставка была увеличена до 15% годовых при условии действия данной ставки с первоначальной даты заключения договора займа. Заем получен 28.04.2009. Проценты начисляются ежемесячно. Договором предусмотрена выплата начисленных процентов займодавцу одновременно с возвратом займа.

В III квартале 2012 г. задолженность по данному договору займа отвечает признакам контролируемой задолженности, т.е. организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, владеющей 100% уставного капитала, и размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика (в данном случае разница составила 3,07 раза).

Коэффициент капитализации, рассчитанный путем деления величины соответствующей

непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле участия этой иностранной организации в уставном капитале российской организации, и деления полученного результата на три, составляет 1,023.

Сумма процентов, начисленных за III квартал 2012 г., составила:
 $261\,993 \times 15\% / 366 \times 92 \text{ дня} = 9878,42 \text{ у. е.}$

Как в данном случае следует рассчитать сумму начисленных процентов в целях их учета в составе расходов по налогу на прибыль (в соответствии с п. 2 ст. 269 НК РФ)? Какая сумма процентов, начисленных за III квартал 2012 г., должна приравниваться для целей исчисления налога на прибыль к дивидендам?

Какую ставку рефинансирования следует использовать при расчете суммы процентов в целях исчисления налога на прибыль: действующую на дату получения займа, так как договор не содержит условие об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, или действующую на дату начисления процентов по договору займа?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 28 января 2013 г. N 03-03-06/1/37

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу об учете процентов по долговым обязательствам для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

Согласно п. 2 ст. 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), если налогоплательщик - российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации (далее - контролируемая задолженность перед иностранной организацией), и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза (для банков, а также для организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, - более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика - российской организации (далее - собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений п. 1 ст. 269 Кодекса применяются правила, установленные п. 2 ст. 269 Кодекса.

Таким образом, при наличии установленных ст. 269 Кодекса условий задолженность российской организации - заемщика как перед иностранной организацией, так и перед российской организацией по долговому обязательству может быть признана контролируемой задолженностью перед иностранной организацией.

Налогоплательщик обязан на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

При этом коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на три (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, - на двенадцать с половиной).

На основании п. 4 ст. 269 Кодекса положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным п. 2 ст. 269 Кодекса, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организацией, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с п. 3 ст. 284 Кодекса.

Пунктом 3 ст. 284 Кодекса предусмотрено, что к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, применяется налоговая ставка 15 процентов.

Следовательно, у заемщика во внереализационных расходах (пп. 2 п. 1 ст. 265 Кодекса) учитываются расходы в виде процентов по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии с п. 2 ст. 269 Кодекса, но не более фактически начисленных процентов.

Проценты, приравненные в целях налогообложения к дивидендам, признаются доходами иностранной организации и облагаются по налоговой ставке 15 процентов (с учетом положений международного соглашения об избежании двойного налогообложения с государством - местом постоянного нахождения иностранной организации).

Что касается ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, используемой при расчете суммы учитываемых для целей налогообложения прибыли процентов, то в целях ст. 269 Кодекса под ней понимается:

в отношении долговых обязательств, не содержащих условие об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, - ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшая на дату привлечения денежных средств;

в отношении прочих долговых обязательств - ставка рефинансирования Центрального банка

Российской Федерации, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

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

28.01.2013

Вопрос: О возможности учитывать перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учета, при формировании состава прямых расходов в налоговом учете по налогу на прибыль организаций.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 29 декабря 2011 г. N 07-02-06/260

В связи с письмом Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности 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 оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

По разъяснению Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики согласно п. 1 ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

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

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ;

расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

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

Пунктом 2 ст. 318 НК РФ предусмотрено, что прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы.

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

По мнению Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики, при формировании состава прямых расходов в налоговом учете налогоплательщик может учитывать перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учета.

Директор Департамента
Л.З.ШНЕЙДМАН

29.12.2011

Вопрос: ООО имеет непогашенную задолженность по целевому займу перед иностранной организацией, являющейся ее единственным учредителем (доля иностранной организации в уставном капитале ООО составляет 100%).

Общая сумма непогашенной задолженности превышает сумму собственного капитала ООО более чем в три раза.

По договору займа ООО ежемесячно выплачивает проценты иностранной организации в размере 10% годовых.

На основании п. 2 ст. 269 НК РФ задолженность ООО перед иностранной организацией является контролируемой.

Абзацем 2 п. 2 ст. 269 НК РФ установлено, что налогоплательщик обязан на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

Как рассчитать сумму процентов по контролируемой задолженности, признаваемую расходом по налогу на прибыль: как сумму процентов, начисленную в каждом месяце или квартале в зависимости от

применяемого отчетного периода, или как сумму процентов, начисленную нарастающим итогом за календарный год, так как налоговым периодом является календарный год?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 24 мая 2012 г. N 03-03-06/1/271

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу применения положений п. 2 ст. 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 265 Кодекса при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций учитываются, в частности, расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 Кодекса.

Согласно положениям п. 2 ст. 269 Кодекса, если налогоплательщик - российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству, признаваемую в соответствии с положениями п. 2 ст. 269 Кодекса контролируемой задолженностью перед иностранной организацией, и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика - российской организации на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений п. 1 ст. 269 Кодекса применяются правила, установленные п. 2 ст. 269 Кодекса.

Налогоплательщик обязан на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

Пунктом 2 ст. 285 Кодекса установлено, что отчетными периодами по налогу на прибыль признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

При определении налоговой базы за каждый последующий отчетный период величина расходов в виде процентов определяется как сумма расходов в виде процентов, рассчитанная за предыдущий отчетный период, увеличенная на сумму расходов в виде процентов, начисленных в последующем квартале (месяце для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли).

Вместе с тем, с учетом положений ст. ст. 269, 272, 285 и 328 Кодекса, по мнению Департамента, исчисление предельной величины признаваемых расходом процентов производится без учета процентов по контролируемой задолженности, начисленных в предыдущих отчетных периодах, т.е. дискретно.

В случае изменения соотношения контролируемой задолженности и собственного капитала российской организации в последующем отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом пересчет расходов в виде процентов за предыдущий отчетный период не производится.

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

24.05.2012

Вопрос: Бюджетное учреждение планирует заключить краткосрочный договор безвозмездного пользования недвижимым имуществом (не законченный строительством объект - здание), находящимся в собственности третьего лица (индивидуального предпринимателя).

Включается ли на основании п. 8 ст. 250 НК РФ доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом в состав внереализационных доходов при исчислении налога на прибыль?

Как определяется величина дохода в данном случае?

Существуют ли отличия в порядке учета дохода в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом для бюджетных учреждений?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 19 апреля 2010 г. N 03-03-06/4/43

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо об уплате налога на прибыль по договору безвозмездного пользования недвижимым имуществом и сообщает.

В соответствии с п. 1 ст. 689 Гражданского кодекса РФ по договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Пунктом 8 ст. 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) предусмотрено, что доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (включая право пользования имуществом), за исключением случаев, указанных в ст. 251 Кодекса, признаются внереализационными доходами налогоплательщика и, следовательно, учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций согласно положениям ст. ст. 247 и 248 Кодекса.

Для целей гл. 25 Кодекса имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Получая имущество по договору безвозмездного пользования, организация безвозмездно получает право пользования данным имуществом. Учитывая изложенное, для целей налогообложения прибыли получение имущества в безвозмездное пользование следует рассматривать как безвозмездное получение имущественного права.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 Кодекса, но не ниже определяемой в соответствии с гл. 25 Кодекса остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Налогоплательщик, получающий по договору в безвозмездное пользование имущество, включает в состав внереализационных доходов доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, определяемый исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества.

Таким образом, налогоплательщик, получающий по договору в безвозмездное пользование имущество, включает в состав внереализационных доходов доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, определяемый исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества.

Одновременно сообщаем, что в соответствии с п. 2 ст. 251 Кодекса (в ред. Федерального закона от 25.11.2009 N 281-ФЗ) при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц, использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

Согласно пп. 16 п. 2 ст. 251 Кодекса к указанным целевым поступлениям относятся имущественные права в виде права безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом, полученные по решениям органов государственной власти и органов местного самоуправления некоммерческими организациями на ведение ими уставной деятельности. Положения данного подпункта распространяются на правоотношения, возникшие с 01.01.2010. При этом необходимо учитывать, что право безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом должно быть получено некоммерческими организациями безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления.

Учитывая изложенное, при заключении бюджетным учреждением договора безвозмездного пользования недвижимым имуществом, находящимся в собственности третьего лица (индивидуального предпринимателя), учет доходов в целях налогообложения прибыли производится в общем порядке.

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

19.04.2010

Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации" (п. 2)

Суд указал, что при безвозмездном получении права пользования вещью возникает внереализационный доход на основании п. 8 ст. 250 НК РФ, размер которого определяется по принципам ст. 40 НК РФ.

Вопрос: Организация получила от организации-партнера беспроцентный заем на сумму 10 000 000 руб. сроком на один год. Увеличивает ли налоговую базу по налогу на прибыль материальная выгода, полученная организацией от пользования беспроцентным займом? Подтверждением действительности сделки является перечисление денежных средств в размере, согласованном сторонами в договоре займа, и возврат денежных средств заемщиком в предусмотренный договором срок.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 2 апреля 2010 г. N 03-03-06/1/224

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу налогообложения беспроцентного займа и сообщает следующее.

В соответствии со ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Порядок определения материальной выгоды и ее оценки при получении беспроцентного займа гл. 25 НК РФ не установлен.

Таким образом, материальная выгода, полученная организацией от пользования беспроцентным займом, не увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль.

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

02.04.2010

Вопрос: Организация перевела квартиры, принадлежащие ей, в нежилой фонд для того, чтобы сдавать их в аренду в качестве офисных помещений. Каков порядок учета для целей налогообложения прибыли расходов, связанных с переводом помещений из жилых в нежилые?

Ответ:

**УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ
ПО Г. МОСКВЕ**

ПИСЬМО

от 28 ноября 2006 г. N 20-12/105021

Согласно [статье 17](#) Жилищного кодекса РФ и [статье 288](#) ГК РФ жилые помещения предназначаются для проживания граждан. Предоставление помещений в жилых домах для нужд промышленного характера запрещается.

Размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении предприятий, учреждений, организаций допускается только после перевода такого помещения в нежилое. Перевод помещений из жилых в нежилые производится в порядке, определяемом жилищным законодательством. Об этом сказано в [пункте 3](#) статьи 288 ГК РФ.

Так, в г. Москве перевод помещений из жилых в нежилые производится в порядке, определяемом [распоряжением](#) Мэра Москвы от 11.11.94 N 560-РМ "Об упорядочении перевода жилых помещений в нежилой фонд и оформления документов о разрешении перепланировки жилых и нежилых помещений в жилых домах", а также другими законодательными актами РФ.

Согласно [пункту 5](#) приложения N 2 к распоряжению Мэра Москвы от 15.07.96 N 81/1-РМ размер платы, взимаемой с собственников квартир (комнат), переводимых в нежилой фонд с целью использования их для предпринимательской деятельности, утверждается Городской комиссией по приватизации и управлению жилищным фондом в г. Москве. [Положение](#) о Городской комиссии и ее состав утверждены распоряжением первого заместителя Премьера Правительства Москвы от 24.01.95 N 63-РЗП.

На основании [статьи 256](#) Налогового кодекса 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, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10000 руб.

В соответствии со [статьей 257](#) НК РФ под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с [пунктом 8](#) статьи 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

При этом согласно [пункту 1](#) статьи 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества согласно [статье 258](#) НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Таким образом, учитывая, что в связи с переводом квартир в нежилой фонд меняется функциональное назначение объекта основных средств, соответственно и код ОКОФ, расходы, связанные с переводом жилых помещений в нежилой фонд с целью последующей сдачи в аренду в качестве офисных помещений, должны увеличивать первоначальную стоимость этого нового объекта основных средств.

И.о. заместителя
руководителя Управления
советник государственной
гражданской службы I-го класса
О.М. Спицына

Вопрос: В соответствии с положениями [п. 1 ст. 256](#) и [п. 1 ст. 258](#) НК РФ арендатор вправе относить к амортизированному имуществу капитальные вложения в виде неотделимых улучшений, произведенных в арендуемые объекты основных средств, а также включать в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения, суммы амортизации по такому имуществу.

При этом положениями указанных статей НК РФ предусмотрено начисление амортизации капитальных вложений в виде неотделимых улучшений, произведенных в арендуемые объекты основных средств, в течение срока действия договора аренды. Соответственно, в случае прекращения договора аренды недоамортизированная часть стоимости капитальных вложений в виде неотделимых

улучшений, произведенных в арендуемые объекты основных средств, подлежит включению в состав расходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

У организации возникают ситуации, когда договоры аренды объектов основных средств, в которые организацией были произведены капитальные вложения в виде неотделимых улучшений, пролонгируются. При этом возможны два варианта пролонгации:

1) пролонгация договора аренды путем заключения сторонами дополнительного соглашения к договору, предусматривающего продление действия договора на новый срок на прежних условиях;

2) пролонгация договора аренды в соответствии с положениями договора, предусматривающими "автоматическое" продление договора: условие, согласно которому после окончания срока аренды при отсутствии возражений сторон договор считается продленным на прежних условиях.

Вправе ли организация после пролонгации договоров аренды продолжать амортизировать для целей исчисления налога на прибыль капитальные вложения в виде неотделимых улучшений, произведенных в арендуемые объекты основных средств?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 3 мая 2011 г. N 03-03-06/2/75

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

В соответствии с [п. 1 ст. 258](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями [ст. 258](#) НК РФ и с учетом [классификации](#) основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с [классификацией](#) основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

При этом следует иметь в виду, что амортизируются только те неотделимые улучшения в арендованное имущество, которые носят капитальный характер, то есть связаны с реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением имущества. Если расходы осуществляются с целью текущего поддержания основных средств в рабочем состоянии, то такие затраты одновременно учитываются в составе прочих расходов как расходы на ремонт согласно положениям [ст. 260](#) НК РФ.

Таким образом, арендатору предоставлено право учитывать расходы в виде амортизации на сумму капитальных вложений, произведенных в форме неотделимых улучшений, на период действия договора аренды.

По окончании срока договора аренды арендатор прекращает начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений для целей налогообложения.

При этом, если срок полезного использования арендованного объекта больше срока договора аренды и часть стоимости капитальных вложений в виде неотделимых улучшений не будет самортизирована (то есть арендатор не сможет признать часть расходов на произведенные неотделимые улучшения), по окончании срока договора аренды арендатор должен прекратить начисление амортизации по произведенным неотделимым улучшениям арендованного имущества.

Однако, в случае если договор аренды будет пролонгирован, арендатор сможет продолжить начисление амортизации в установленном порядке.

Согласно [п. 2 ст. 621](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок.

Как следует из [п. 2 ст. 610](#) ГК РФ, в случае заключения договора на неопределенный срок каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, заранее предупредив об этом другую сторону.

Таким образом, в случае если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора аренды при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается заключенным на неопределенный срок, а арендатор продолжает начислять амортизацию по капитальным вложениям в арендованное имущество до тех пор, пока одна из сторон не объявит о расторжении договора аренды.

Одновременно сообщаем, что 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.

03.05.2011

Вопрос: Организация-арендатор произвела с согласия арендодателя неотделимые улучшения арендованного имущества без возмещения их стоимости. С арендатором заключен договор краткосрочной аренды, по окончании его действия подписывается передаточный акт, после чего аренда возобновляется (подписывается новый договор) на аналогичный срок. В каком порядке производится начисление амортизации по неотделимым улучшениям арендованного имущества для целей исчисления налога на прибыль?

Ответ:

**УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ
ПО Г. МОСКВЕ**

ПИСЬМО

от 25 августа 2010 г. N 16-15/089245@

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 в [гл. 25](#) НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Амортизируемым имуществом признаются также капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

При этом следует иметь в виду, что амортизируются только те неотделимые улучшения в арендованное имущество, которые носят капитальный характер, то есть связаны с реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением. Если расходы осуществляются с целью текущего поддержания основных средств в рабочем состоянии, то такие затраты одновременно учитываются в составе прочих расходов как расходы на ремонт согласно [ст. 260](#) НК РФ.

[Пунктом 1 ст. 258](#) НК РФ предусмотрено, что капитальные вложения в арендованные объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с [классификацией](#) основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств, которое в соответствии с [гл. 25](#) Налогового кодекса РФ подлежит амортизации, начинается у арендатора с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию ([п. 3 ст. 259.1](#) и [п. 6 ст. 259.2](#) НК РФ).

Следовательно, в отношении капитальных вложений в арендованные объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных начиная с 1 января 2010 г., налогоплательщик вправе определять самостоятельный срок полезного использования, отличный от принятого для арендованных объектов основных средств, но установленный [классификацией](#) основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Согласно действовавшей до 1 января 2010 г. редакции [п. 1 ст. 258](#) НК РФ капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств в соответствии с [классификацией](#) основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Таким образом, по неотделимым улучшениям, произведенным до 1 января 2010 г., действует прежний порядок, в соответствии с которым срок полезного использования для произведенных арендатором неотделимых улучшений в арендованное имущество равен сроку полезного использования объекта аренды при расчете амортизации.

Арендатор вправе начислять амортизацию неотделимых улучшений в период действия договора аренды и учитывать ее при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Если срок полезного использования арендованного объекта больше срока договора аренды, часть стоимости капитальных вложений в виде неотделимых улучшений не будет полностью амортизирована.

Если между арендодателем и арендатором заключается новый договор аренды, начисление амортизации по неотделимым улучшениям в целях налогообложения прибыли должно быть прекращено в порядке, определенном [гл. 25](#) НК РФ, то есть с 1-го числа месяца, следующего за месяцем окончания срока действия первого договора аренды.

Основание: Письма Минфина России от 13.04.2010 [N 03-03-06/2/75](#), от 25.01.2010 [N 03-03-06/1/19](#), от 06.11.2009 [N 03-03-06/2/215](#), от 29.10.2009 [N 03-03-06/2/209](#), от 23.10.2009 [N 03-03-06/2/203](#) и от 20.10.2009 [N 03-03-06/1/677](#).

Заместитель
руководителя Управления
советник государственной
гражданской службы РФ

Вопрос: Организация для сокращения коммунальных и эксплуатационных расходов по решению руководителя перевела часть площадей здания, временно не используемых в производственной деятельности (4,4% от общей площади), на консервацию на срок свыше 3 месяцев. Большая часть помещений в здании (95,6% общей площади) используется для производства и управленческих нужд. Здание учитывается как единый инвентарный объект.

Вправе ли организация, учитывая [Письмо](#) Минфина России от 02.11.2007 N 03-03-06/1/765, расчетным путем (пропорционально площади) разделить здание на два отдельных инвентарных объекта - находящийся на консервации и эксплуатируемый и продолжать начисление амортизации по эксплуатируемому объекту для целей исчисления налога на прибыль?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 19 октября 2012 г. N 03-03-06/1/560

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

Согласно [п. 1 ст. 252](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных [ст. 265](#) Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из [пп. 3 п. 2 ст. 253](#) Кодекса следует, что расходы, связанные с производством и (или) реализацией, включают суммы начисленной амортизации.

В соответствии с [п. 1 ст. 256](#) Кодекса амортизируемым имуществом в целях гл. 25 Кодекса признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 Кодекса), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

При этом [п. 1 ст. 257](#) Кодекса установлено, что под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией, первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

На основании [п. 3 ст. 256](#) Кодекса из состава амортизируемого имущества в целях гл. 25 Кодекса исключаются основные средства, находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Следовательно, если налогоплательщик в налоговом учете может выделить в два самостоятельных объекта учета часть здания, находящуюся на реконструкции более 12 месяцев, и остальную (нереконструируемую) часть здания, то в этом случае он вправе на период реконструкции продолжать начислять амортизацию в целях налогообложения прибыли на действующую часть здания (учитываемую как самостоятельный инвентарный объект).

Если в налоговом учете налогоплательщика здание учитывается как амортизируемое имущество в целом, в этом случае с изданием приказа о начале реконструкции здания амортизация по нему не начисляется до окончания реконструкции согласно вышеназванной норме [ст. 256](#) Кодекса.

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

19.10.2012

Вопрос: С 1 января 2013 г. в соответствии с [пп. 8 п. 4 ст. 374](#) НК РФ не признается объектом налогообложения налогом на имущество организаций движимое имущество, принятое с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств.

Распространяется ли действие [пп. 8 п. 4 ст. 374](#) НК РФ в отношении объектов движимого имущества, учтенных в составе основных средств до 1 января 2013 г., в части принятых после 1 января 2013 г. затрат по их модернизации, дооборудованию, реконструкции?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 1 марта 2013 г. N 03-05-05-01/6096

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу правомерности применения [пп. 8 п. 4 ст. 374](#) Налогового кодекса Российской Федерации в отношении объектов движимого имущества, учтенных в составе основных средств до 1 января 2013 г., в части

принятых после 1 января 2013 г. затрат по их модернизации, дооборудованию, реконструкции и сообщает.

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.

Таким образом, объектом налогообложения по налогу на имущество организаций признается движимое имущество, учтенное в бухгалтерском учете в составе основных средств по состоянию на 1 января 2013 г., а также недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

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 которому единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект (п. 6 ПБУ 6/01). При этом основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

На основании п. 27 ПБУ 6/01 затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

С учетом изложенного указанные затраты на восстановление учтенного в бухгалтерском учете в составе основных средств до 1 января 2013 г. движимого имущества, законченные в 2013 г., включаются в первоначальную стоимость объекта движимого имущества. Следовательно, организация не вправе применять пп. 8 п. 4 ст. 374 Кодекса в отношении указанного движимого имущества, в том числе в части затрат на его восстановление.

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

01.03.2013

Вопрос: В соответствии с пп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ в редакции Федерального закона от 29.11.2012 N 202-ФЗ объектом налогообложения по налогу на имущество организаций не признается движимое имущество, принятое с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств.

Согласно ст. 130 ГК РФ к недвижимым вещам относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

В соответствии с п. 3 ст. 1 и п. 1 ст. 7 Федерального закона N 221-ФЗ (далее - Закон 221-ФЗ) подтверждением существования недвижимого имущества с характеристиками, позволяющими определить такое недвижимое имущество в качестве индивидуально-определенной вещи, признается действие уполномоченного органа по внесению в государственный кадастр недвижимости сведений о недвижимом имуществе. При этом согласно ст. 43 Закона 221-ФЗ до 1 января 2013 г. установлен переходный период применения закона к отношениям, возникающим в связи с осуществлением кадастрового учета зданий, сооружений, помещений и объектов незавершенного строительства.

Таким образом, если государственный кадастровый учет здания, сооружения, помещения, объекта незавершенного строительства не был осуществлен ни до вступления в силу Закона 221-ФЗ, ни в переходный период применения Закона 221-ФЗ, то с 1 января 2013 г. здание, сооружение, помещение, объект незавершенного производства не признается недвижимой вещью до внесения в государственный кадастр недвижимости сведений о соответствующем недвижимом имуществе.

В соответствии с п. 2 ст. 130 ГК РФ вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом.

Правомерно ли, что если здание, сооружение, помещение, объект незавершенного строительства не были поставлены на государственный кадастровый учет до 2013 г., то с 1 января 2013 г. отсутствие сведений о них в государственном кадастре недвижимости означает, что они признаются движимым имуществом для целей применения пп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 25 февраля 2013 г. N 03-05-05-01/5317

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о признании объектами движимого имущества здания, сооружения, помещения и объекта незавершенного строительства, сведения о которых отсутствуют в государственном кадастре недвижимости, и правомерности применения в отношении этих объектов с 1 января 2013 г. пп. 8 п. 4 ст. 374 Налогового кодекса Российской Федерации и сообщает.

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 с 1 января 2013 г. 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, а также Методическими [указаниями](#) по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, которые применяются во взаимосвязи с другими нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, когда одновременно выполняются условия, установленные [п. 4](#) ПБУ 6/01, то есть когда объект доведен до состояния, пригодного для использования в деятельности организации.

Таким образом, объекты незавершенного строительства не отвечают требованиям [п. 4](#) ПБУ 6/01, в связи с чем не признаются основными средствами и, следовательно, не являются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций.

Кроме того, [п. 6](#) ПБУ 6/01 установлено, что единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

При этом определено, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Установленное [п. 6](#) ПБУ 6/01 определение инвентарного объекта основных средств согласуется с Общероссийским классификатором основных фондов, утвержденным Постановлением Комитета Российской Федерации по стандартизации, метрологии и сертификации от 26.12.1994 N 359.

Понятия движимого и недвижимого имущества определены [ст. 130](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства ([п. 1 ст. 130](#) ГК РФ). К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

Что касается движимого имущества, то вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом. Регистрация прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе ([п. 2 ст. 130](#) ГК РФ).

Таким образом, в силу законодательства Российской Федерации здания, сооружения, объекты незавершенного строительства относятся к недвижимому имуществу.

Что касается государственного кадастрового учета объектов недвижимого имущества, то следует иметь в виду, что [Приказом](#) Минфина России от 24.12.2010 N 186н "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. N 3" из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, и Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, исключены нормы, устанавливающие зависимость принятия объекта недвижимости на учет в состав основных средств от наличия документов, подтверждающих государственную регистрацию права собственности на такой объект ([п. п. 41 и 52](#) соответственно). Объект недвижимого имущества принимается в состав основных средств при его передаче. [Приказ](#) вступил в силу с бухгалтерской отчетности 2011 г.

С учетом изложенного не учтенные (в том числе до 1 января 2013 г.) в государственном кадастре здания, сооружения и другие объекты недвижимого имущества, отвечающие признакам [п. 4](#) ПБУ 6/01, являются объектами налогообложения по налогу на имущество организаций и, следовательно, [пп. 8 п. 4 ст. 374](#) Кодекса к указанным объектам не применяется.

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

25.02.2013

Вопрос: В январе 2013 г. ООО для проведения входного контроля приобретаемой продукции приобрело прибор видеозндоскоп. [Подпунктом 8 п. 4 ст. 374](#) НК РФ установлено, что движимое имущество, принятое на учет с 01.01.2013 в качестве основного средства, не признается объектом налогообложения по налогу на имущество организаций.

Признается ли объектом налогообложения по налогу на имущество организаций данный прибор, эксплуатация которого предполагает перемещение его с одного рабочего места на другое?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 25 февраля 2013 г. N 03-05-05-01/5322

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о применении [пп. 8 п. 4 ст. 374](#) Налогового кодекса Российской Федерации в отношении имущества, принятого на учет в январе 2013 г., и сообщает.

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.

[Пунктом 6](#) ПБУ 6/01 установлено, что единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Понятия движимого и недвижимого имущества определены [ст. 130](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства ([п. 1 ст. 130](#) ГК РФ). К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

Что касается движимого имущества, то вещи, не относящиеся к недвижимости, признаются движимым имуществом. Регистрация прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе ([п. 2 ст. 130](#) ГК РФ).

Кроме того, при рассмотрении вопроса отнесения объектов к движимому и недвижимому имуществу необходимо учитывать положения Федерального [закона](#) от 30.12.2009 N 384-ФЗ "Технический регламент о безопасности зданий и сооружений", а также [Общероссийского классификатора](#) основных фондов, утвержденного [Постановлением](#) Госстандарта России от 26.12.1994 N 359.

Принятые организацией на учет в январе 2013 г. объекты, относящиеся в соответствии с законодательством и на основании указанных нормативных правовых актов к движимому имуществу, не признаются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций в соответствии с [пп. 8 п. 4 ст. 374](#) Кодекса.

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

25.02.2013