

Методический материал к семинару:
Подготовка отчетности за I квартал 2014 года

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО
от 26 ноября 2013 г. N ГД-4-3/21097

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

**Государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.Ю.ГРИГОРЕНКО**

Приложение

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

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

О ФОРМИРОВАНИИ ЕДИНОЙ ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКИ

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

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

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

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

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

С.Д.ШАТАЛОВ

Вопрос: О проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагентов.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО
от 29 ноября 2013 г. N 03-02-07/1/51753

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

подтверждении добросовестности контрагента налогоплательщика и сообщает следующее.

Для целей самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности, в т.ч. оценки рисков при выборе контрагентов, могут учитываться утвержденные Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Информация о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском размещается на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru в разделе "Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков".

На сайте ФНС России также размещаются сведения об адресах, указанных при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами (адреса массовой регистрации, характерные для фирм-"однодневок"), и наименования юридических лиц, в состав исполнительных органов которых входят дисквалифицированные лица.

Кроме того, ФНС России издано Письмо от 11.02.2010 N 3-7-07/84 о проявлении должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов с учетом критериев оценки налоговых рисков, а также о работе ФНС России по предупреждению налогоплательщиков от партнерства с неблагонадежными субъектами коммерческой деятельности.

Меры по установлению надлежащей деловой репутации контрагента по гражданско-правовому договору включают в себя, в частности, получение налогоплательщиком от контрагента копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, проверку факта занесения сведений о контрагенте в Единый государственный реестр юридических лиц, получение доверенности или иного документа, подтверждающего необходимые полномочия представителя на подписание документов от имени контрагента, использование официальных источников информации, характеризующих деятельность контрагента.

Представляется, что выводы о проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов можно делать, исследуя конкретные обстоятельства.

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

29.11.2013

Вопрос: О распределении в целях налога на прибыль доходов от реализации работ с длительным производственным циклом, не предусматривающих их поэтапной сдачи.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 13 января 2014 г. N 03-03-06/1/218

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке распределения доходов от реализации по производствам с длительным технологическим циклом для целей налогообложения прибыли организаций и сообщает следующее.

Порядок признания доходов при методе начисления установлен в ст. 271 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 271 НК РФ при методе начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Пунктом 2 ст. 271 НК РФ определено, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. При этом по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Порядок налогового учета доходов от реализации установлен ст. 316 НК РФ, согласно которой по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Под производством с длительным технологическим циклом в целях исчисления налога на прибыль, по нашему мнению, следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на

разные налоговые периоды, независимо от количества дней осуществления производства. Таким образом, при выполнении работ (услуг) с длительным производственным циклом, не предусматривающим их поэтапной сдачи, цена договора на их реализацию распределяется налогоплательщиком между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор, равномерно или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов.

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.

В соответствии с п. 1 ст. 319 НК РФ в случае, если отнесение прямых расходов к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

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.

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

В соответствии с п. 1 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Следовательно, распределение выручки от реализации работ с длительным производственным циклом, не предусматривающих их поэтапной сдачи, может осуществляться в налоговом учете пропорционально доле фактически осуществленных прямых расходов отчетного периода в общей сумме прямых расходов, предусмотренных сметой выполнения работ. При этом при формировании состава прямых расходов в учетной политике для целей налогообложения налогоплательщик может установить перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учета.

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

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

13.01.2014

Вопрос: *Об отсутствии оснований для включения в налоговую базу по налогу на прибыль денежных средств в виде безвозмездной финансовой помощи для увеличения финансовой устойчивости и наращивания капитала банка, полученных от акционеров - физических лиц.*

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 22 ноября 2012 г. N ЕД-4-3/19653

Федеральная налоговая служба, рассмотрев письмо по вопросу определения налоговой базы по налогу на прибыль, сообщает.

Как следует из запроса, ЗАО получило от акционеров - физических лиц денежные средства в виде безвозмездной финансовой помощи для увеличения финансовой устойчивости и наращивания капитала банка. При этом каждый из акционеров владеет менее 50% акций ЗАО.

В соответствии с п. 8 ст. 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) доходы в виде безвозмездно полученного имущества, работ, услуг, имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 Кодекса, признаются внереализационными доходами.

Статья 251 Кодекса устанавливает исчерпывающий перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В частности, [пп. 11 п. 1 указанной статьи](#) при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от физического лица, если уставный капитал получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада этого физического лица. При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

Вместе с тем Федеральный [закон](#) от 28.12.2010 N 409-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части регулирования выплаты дивидендов (распределения прибыли)" расширил перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

На основании указанных изменений согласно [пп. 3.4 п. 1 ст. 251](#) Кодекса от налогообложения освобождены доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые переданы хозяйственному обществу в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала, соответствующими участниками.

Учитывая изложенное, если акционером или участником, которыми могут являться как физические, так и юридические лица, передано налогоплательщику имущество (имущественные или неимущественные права) исключительно в целях увеличения чистых активов последнего, доходы в виде указанного имущества не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль вне зависимости от размера доли в уставном капитале, которой владеет акционер или участник.

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

22.11.2012

Постановление Президиума ВАС РФ от 08.06.2010 N 17462/09 по делу N А26-5933/2008

Суд указал, что налогоплательщик должен учесть суммы требований кредиторов, по которым истек срок исковой давности, в составе внереализационных доходов в определенный налоговый период (год истечения срока исковой давности), а не в произвольно выбранный организацией (п. 18 ст. 250 НК РФ). Эта обязанность подлежит исполнению вне зависимости от того, проводилась ли организацией инвентаризация задолженности и был ли издан по ее результатам приказ руководителя о списании задолженности.

Согласно Постановлению Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 N 1574/10 дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности включается в состав внереализационных расходов в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Задолженность, в отношении которой есть судебное решение о взыскании, нельзя признать безнадежной на основании истечения срока исковой давности

Течение срока исковой давности было прервано предъявлением иска в суд в установленном порядке. По данному иску было вынесено решение о взыскании долга с ответчика, которое вступило в законную силу, следовательно, течение срока исковой давности возобновилось на основании ст. 203 ГК РФ. Возможно ли в целях налога на прибыль списание безнадежных долгов после истечения срока исковой давности с момента вступления в законную силу решения суда?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 29 мая 2013 г. N 03-03-06/1/19566

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке признания задолженности безнадежной для целей налогообложения прибыли организаций и сообщает следующее.

В соответствии с п. 2 ст. 266 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - 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.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) также признаются долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об

окончании исполнительного производства, вынесенным в порядке, установленном Федеральным законом от 02.10.2007 N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", в случае возврата взыскателю исполнительного документа по следующим основаниям:

- невозможно установить место нахождения 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;

- 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.

В соответствии со ст. 195 Гражданского кодекса Российской Федерации исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено.

Учитывая, что задолженность, в отношении которой вступило в силу решение суда, подлежит взысканию в порядке, установленном Федеральным законом от 02.10.2007 N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", срок взыскания указанной задолженности в рамках гражданского законодательства не может рассматриваться в режиме истечения срока исковой давности.

Таким образом, задолженность, подлежащая взысканию в порядке исполнительного производства, может быть признана безнадежной для целей налогообложения прибыли организаций в случае, если невозможность ее взыскания подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства по указанным в абз. 2 п. 2 ст. 266 НК РФ основаниям, либо в случае ликвидации организации в установленном порядке.

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

29.05.2013

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 (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).

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

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 24 декабря 2013 г. N СА-4-7/23263

Федеральная налоговая служба направляет для использования в работе Обзор практики рассмотрения налоговых споров Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Верховным Судом Российской Федерации и толкование норм законодательства о налогах и сборах, содержащееся в решениях Конституционного Суда Российской Федерации за 2013 год.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
С.А.АРАКЕЛОВ

Налог на прибыль организаций

Письмо сотрудника Службы внутренних доходов не подтверждает постоянного местонахождения иностранной организации в Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландия, поэтому не отвечает требованиям пункта 1 статьи 312 Кодекса и подпункту i пункта 1 статьи 3 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества".

Данный вывод сформулирован в постановлении Президиума ВАС РФ от 16.04.2013 N 15638/12 по делу N А56-48850/2011 (ОАО "Международный банк Санкт-Петербурга" против Межрегиональной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 9).

Президиум ВАС РФ при рассмотрении данного дела также отметил, что начисление банку сумм пени, исчисленных исходя из дат выплаты доходов до дня принятия решения по результатам выездной налоговой проверки, а также привлечение к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 123 НК РФ, за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налога на доходы является правомерным, так как банк в нарушение положений главы 25 НК РФ при выплате доходов не удержал сумму налога на доходы иностранной организации, поскольку представленные ему иностранной

организацией документы не отвечают требованиям Конвенции и пункту 1 статьи 312 Кодекса.

Упомянутая сумма налога, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок, в резолютивную часть решения инспекции не включена, поскольку возможность ее удержания из выплаченных иностранной организацией денежных средств банком утрачена.

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"

Постановление Вместе с тем, учитывая компенсационный характер пеней как платежа, направленного на компенсацию потерь государственной казны в результате неуплаты налога в срок, с налогового агента, не удержавшего налог из денежных средств налогоплательщика, могут быть взысканы пени за период с момента, когда налог должен был быть им удержан и перечислен в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно по итогам соответствующего налогового периода.

Кроме того, указанные рекомендации о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога и об ограничении периода взыскания пеней, основанные на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик (подпункт 5 пункта 3 статьи 45 Кодекса), к которому и должно быть предъявлено налоговым органом соответствующее требование об уплате налога, не применимы при выплате денежных средств иностранному лицу в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования. ***Следовательно, в случае неудержания налога при выплате денежных средств иностранному лицу с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога.***

Сомнительный долг - это любая просроченная и необеспеченная дебиторская задолженность.

Инспекция установила, что обществом был нарушен порядок формирования резерва по сомнительным долгам и как следствие необоснованное увеличение внереализационных расходов, поскольку у него имелась кредиторская задолженность перед контрагентами, по долгам которых обществом был сформирован указанный резерв. При этом сумма задолженности общества перед упомянутыми контрагентами перекрывала или была равна соответствующим суммам их задолженности перед обществом.

Президиум ВАС РФ в постановлении от 19.03.2013 N 13598/12 по делу N А73-15737/2011 (ООО "Тоннельный отряд N 12 - Бамтоннельстрой" против ИФНС России по Железнодорожному району города Хабаровска) отметил, что глава 25 НК РФ рассматривает сомнительный долг как любую просроченную и необеспеченную дебиторскую задолженность и не устанавливает каких-либо ограничений по отнесению сомнительного долга в состав резерва в случае, когда у налогоплательщика имеется кредиторская задолженность перед должником.

Кроме того, прекращение обязательства зачетом встречного однородного требования является правом стороны, в связи с чем наличие такой возможности не должно влечь автоматическую корректировку налогоплательщиком резерва, формируемого им на основании данных бухгалтерского учета.

Заключение договора страхования имущества не ставится законодателем в зависимость от наличия права собственности или иного комплекса прав на спорное имущество, а может быть связано с наличием заинтересованности страхователя в сохранении этого имущества, вызванной, в частности, возможностью несения убытков при компенсации собственнику стоимости утраченного имущества. Следовательно, такие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Данный вывод сделан Президиумом ВАС РФ в постановлении от 14.05.2013 N 16805/12 по делу N А40-18322/12-115-42 (ОАО "Московский коммерческий банк" против Межрайонной ИФНС России N 50 по г. Москве).

По результатам налоговой проверки инспекцией было установлено, что на основании пп. 2 п. 1 ст. 263 НК РФ банк включил в расходы суммы страховых премий, уплаченных по договорам страхования инкассируемых денежных средств клиентов в период транспортировки. Инспекция отказала в признании расходов, так как банк не может являться страхователем имущества в соответствии со ст. 930 ГК РФ и вправе застраховать только свою ответственность за причинение вреда на основании ст. 931 ГК РФ.

Рассмотрев дело, Президиум ВАС РФ отметил, что договоры страхования грузов (денежных средств), транспортируемых при инкассации, заключены в целях исполнения обязательств, возникающих при осуществлении основной деятельности банка. Как следует из содержания договоров, они заключены с целью минимизации возможных убытков, причиненных утратой имущества в процессе транспортировки.

Следовательно, указанные расходы связаны с основной деятельностью банка, направленной на получение дохода, и являются экономически обоснованными.

В отношении НДС, исчисленного обществом по ставке 18 процентов в связи с неподтверждением права на применение ставки 0 процентов, подлежит применению подпункт 1

пункта 1 статьи 264 НК РФ об учете названных сумм налога в составе расходов.

Данный вывод содержится в Постановлении Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 N 15047/12 по делу N А40-136146/11-107-569 (ОАО "Аэрофлот-российские авиалинии" против Межрегиональной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 6).

Президиумом ВАС РФ, вместе с тем отмечено, что с учетом подпункта 1 пункта 7 статьи 272 Кодекса, согласно которому датой признания сумм налогов в составе расходов является дата их начисления, спорные суммы НДС подлежали отражению в составе расходов в периоде, когда истек 180-дневный срок, предусмотренный пунктом 9 статьи 165, пунктом 9 статьи 167 НК РФ, а не в периоде истечения трехлетнего срока, в течение которого могло быть подтверждено налогоплательщиком право на применение ставки 0 процентов.

Соответственно, заявив спорные суммы НДС в уточненных налоговых декларациях за 2007 и 2008 годы (а не в декларациях за 2004 и 2005 годы), представленных в инспекцию 21.12.2010 и 23.12.2010, общество нарушило предусмотренный пунктом 7 статьи 78 Кодекса трехлетний срок, исчисляемый с даты уплаты налога, в течение которого может быть подано заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога.

Постановление Президиума ВАС РФ от 24.07.2012 N 3546/12 по делу N А40-9620/11-140-41.

ВАС РФ установил, что в случае отражения в налоговой декларации убытка без соответствующих подтверждающих первичных документов на основании регистров налогового учета и иных аналитических документов порядок, установленный п. 4 ст. 283 НК РФ, нельзя признать соблюденным. Налоговые регистры, налоговые декларации не могут быть признаны достаточными доказательствами несения затрат, влекущих формирование убытка. Поскольку возможность учесть суммы убытка носит заявительный характер и на налогоплательщика возложена обязанность доказать их правомерность и обоснованность, при отсутствии документального подтверждения убытка соответствующими документами, включая первичные учетные документы, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу на суммы ранее полученного убытка, налогоплательщик несет риск неблагоприятных налоговых последствий. **Президиум ВАС РФ признал правомерными требования налогового органа о доначислении налога на прибыль и начислении пени.**

Вопрос: Организация получила документы, подтверждающие расходы, в налоговом периоде, следующим за отчетным, после представления налоговой декларации по налогу на прибыль.

В каком налоговом периоде организация может учесть расходы:

- в периоде, к которому расходы относятся, то есть необходимо представить уточненную налоговую декларацию;

- в периоде, когда организация фактически получила подтверждающие документы?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 17 октября 2013 г. N 03-03-06/1/43299

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу налогообложения прибыли организаций и сообщает следующее.

Пунктом 1 ст. 54 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекса) установлено, что налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения). Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Таким образом, в соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 54 Кодекса перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в случаях невозможности определения периода совершения ошибок (искажений), а также в случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

На основании п. 1 ст. 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

Правила исправления ошибок в бухгалтерском учете установлены Положением по бухгалтерскому

учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" ПБУ 22/2010, утвержденным Приказом Минфина России от 28.06.2010 N 63н.

При этом не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
А.С.КИЗИМОВ

17.10.2013

Определение ВАС РФ от 05.08.2013 N ВАС-5885/13 по делу N А74-2018/2012

Создание резерва по сомнительным долгам не исключает возможности включения во внереализационные расходы безнадежной задолженности, не покрытой за счет этого резерва. В то же время, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов, признаваемых безнадежными, осуществляется за счет суммы созданного резерва. **Только в случае, если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.**

Постановление Президиума ВАС РФ от 06.11.2012 N 7423/12 по делу N А51-7566/2011

Президиумом ВАС РФ в пользу налогоплательщика разрешено дело о правомерности учета в составе расходов суммовых разниц, возникающих у заемщика при возврате выраженной в иностранной валюте суммы займа, несмотря на то что заемщик и займодавец являются резидентами Российской Федерации, а непосредственные расчеты между ними производились в российских рублях.

Постановление Президиума ВАС РФ от 29.05.2012 N 16335/11 по делу N А81-5904/2010

Налогоплательщик правомерно учел в составе внереализационных расходов отрицательные курсовые разницы, возникшие в результате роста курса евро по отношению к рублю и переоценки выраженных в данной иностранной валюте обязательств общества по выплате дивидендов. ВАС РФ указал, что положения п. 1 ст. 270 НК РФ, исключающие из состава расходов, учитываемых для целей налогообложения, суммы начисленных дивидендов, не могут быть расценены как устанавливающие одновременно и предписание о недопустимости учета отрицательных курсовых разниц, возникающих в результате переоценки обязательства по выплате дивидендов. Невключение дивидендов в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения, обусловлено не квалификацией данных расходов как не связанных с деятельностью, направленной на получение дохода, а тем, что дивиденды представляют собой сумму чистой прибыли, оставшуюся после налогообложения и распределяемую между участниками. Отрицательная курсовая разница, полученная в результате дооценки выраженного в иностранной валюте обязательства по выплате дивидендов, возникает объективно вне воли налогоплательщика вследствие макроэкономических процессов и изменения курса рубля по отношению к иностранной валюте и представляет собой потери в имущественной сфере налогоплательщика в результате увеличения размера его обязательства в рублевом исчислении. **Положения подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ не содержат каких-либо ограничений для учета в целях налогообложения отрицательных курсовых разниц, возникающих в результате дооценки выраженного в иностранной валюте обязательства, принятого налогоплательщиками в рамках деятельности, направленной на получение дохода.**

Определение ВАС РФ от 21.01.2013 N ВАС-14647/12 по делу N А57-6506/2011

В силу положений ст. ст. 247, 252 НК РФ, ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", Постановления Госкомстата России от 28.11.1997 N 78 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автотранспорте", п. 2 Инструкции Минфина СССР, Государственного банка СССР, Центрального статистического управления при Совете Министров СССР, Министерства автомобильного транспорта РСФСР от 30.11.1983 N 10/998 "О порядке расчетов за перевозки грузов автомобильным транспортом" документом, подтверждающим факт реального оказания услуг по перевозке грузов, является товарно-транспортная накладная по форме N 1-т, **представленный налогоплательщиком акт приемки выполненных работ по доставке груза таким документом не является, так как не содержит сведений, характеризующих транспортную операцию и подтверждающих реальность ее совершения, вносимых именно в товарно-транспортную накладную, об объеме оказанных услуг, дате перевозки грузов, количестве времени, затраченного на перевозку, и т.д.**

Постановлении Президиума ВАС РФ от 11.09.2012 N 4357/12 указано, что суммы, выплачиваемые работникам, которые направляются в однодневные командировки, не признаются суточными в значении, используемом трудовым законодательством. Эти суммы суд признал возмещением иных расходов работника, связанных со служебной командировкой.

Вопрос: В **Постановлении** Президиума ВАС РФ от 11.09.2012 N 4357/12 указано, что выплаченные работнику денежные средства при направлении его в однодневную командировку представляют собой возмещение в установленном размере расходов работника, вызванных необходимостью выполнять трудовые функции вне места постоянной работы, **и не могут быть признаны доходом (экономической выгодой) налогоплательщика-работника, подлежащим налогообложению НДФЛ.**

Вправе ли организация учесть расходы, связанные с возмещением затрат, произведенных работником, находящимся в служебной однодневной командировке, в составе прочих расходов в целях налога на прибыль?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 27 мая 2013 г. N 03-03-06/1/18953

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета расходов в виде выплат работникам, направляемым в однодневную командировку, и сообщает следующее.

На основании **ст. 168** Трудового кодекса Российской Федерации в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

В соответствии со **ст. 11** Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 N 749 (далее - Положение о служебных командировках), при командировках в местность, откуда работник исходя из условий транспортного сообщения и характера выполняемой в командировке работы имеет возможность ежедневно возвращаться к месту постоянного жительства, суточные не выплачиваются.

Согласно **ст. 24** Положения о служебных командировках возмещение иных расходов, связанных с командировками, в случаях, порядке и размерах, определяемых коллективным договором или локальным нормативным актом, осуществляется при представлении документов, подтверждающих эти расходы.

В соответствии с **п. 1 ст. 252** Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в целях гл. 25 Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в **ст. 270** Кодекса).

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.

Учитывая изложенное, налогоплательщик вправе учесть расходы, связанные с возмещением затрат, произведенных работником, находящимся в служебной однодневной командировке, в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии с пп. 49 п. 1 ст. 264 Кодекса.

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

27.05.2013

Вопрос: Каков порядок применения положений **пунктов 2 и 4 статьи 269** Налогового кодекса РФ при наличии непогашенной задолженности по процентному займу перед учредителем - российской организацией, доля которого в обществе с ограниченной ответственностью составляет 99% и уставный капитал которого в свою очередь на 100% принадлежит иностранной организации, притом что 1% в уставном капитале ООО принадлежит также данной иностранной компании?

Ответ:

УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ

ПИСЬМО

от 7 июня 2012 г. N 16-15/050574@

В соответствии с положениями [пункта 2 статьи 269](#) Налогового кодекса РФ особый порядок налогового учета применяется при выплате процентных доходов российскими организациями, имеющими непогашенную задолженность:

- по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации;

- по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной выше иностранной организации;

- по долговому обязательству, в отношении которого такое указанное выше аффилированное лицо и (или) непосредственно эта указанная выше иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации.

Любой из вариантов указанной задолженности признается в целях [статьи 269](#) Налогового кодекса РФ контролируемой задолженностью перед иностранной организацией.

Таким образом, если налогоплательщик - российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед другой российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом иностранной компании, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного (складочного) капитала (фонда) первой упомянутой российской организации, такая задолженность в целях налогообложения прибыли признается контролируемой и при определении предельного размера процентов, которые подлежат включению в состав расходов, применяются специальные положения [статьи 269](#) Налогового кодекса РФ.

В соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 20](#) Налогового кодекса РФ доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется как произведение долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой.

Положения [статьи 20](#) НК РФ не применяются при определении предельных процентов по контролируемой задолженности, относимых к расходам с 1 января 2012 года.

[Пункт 3 статьи 105.2](#) НК РФ устанавливает порядок определения доли косвенного участия одной организации в другой с 1 января 2012 года (данная норма введена Федеральным [законом](#) от 18.07.2011 N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения", который вступил в силу с 1 января 2012 года).

В соответствии с [пунктом 3 статьи 105.2](#) НК РФ долей косвенного участия одной организации в другой организации признается доля, определяемая в следующем порядке:

1) определяются все последовательности участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

2) определяются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

3) суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей.

При этом суммирование произведений долей прямого участия осуществляется в случае, когда определено несколько независимых последовательностей участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации (письмо Минфина России от 23.04.2012 N 03-01-18/3-51).

В случае, изложенном в запросе, доля косвенного участия иностранной компании в российской организации составит 99%.

В целях [пункта 2 статьи 269](#) НК РФ 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 12,5).

Данное условие не предполагает возможности суммирования долей прямого и косвенного участия иностранной организации в капитале заемщика.

Из приведенной нормы следует, что коэффициент капитализации определяется отдельно применительно к непогашенной контролируемой задолженности перед каждым лицом, в отношении которого имеется долговое обязательство (письмо Минфина России от 03.08.2010 N 03-03-06/1/511).

Согласно [пункту 4 статьи 269](#) Налогового кодекса РФ положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным [пунктом 2 статьи 269](#) НК РФ, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с [пунктом 3 статьи 284](#) НК РФ.

В случае если в соответствии с положениями [статьи 269](#) НК РФ задолженность российской организации перед российской организацией признается контролируемой задолженностью перед иностранной организацией, то проценты, выплачиваемые сверх предельного уровня, облагаются налогом, так же как выплачиваемые иностранной организации дивиденды по соответствующей ставке налога, то есть приравниваются в целях налогообложения к дивидендам, выплаченным иностранной организации (письмо Минфина России от 16.12.2011 N 03-03-06/1/830).

Заместитель
руководителя Управления
советник государственной
гражданской службы 1-го класса
И.А. Платова

5 ноября 2003 года

N 64

ЗАКОН ГОРОДА МОСКВЫ

О НАЛОГЕ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Статья 1.1. Особенности определения налоговой базы в отношении отдельных объектов недвижимого имущества

(введена [Законом](#) г. Москвы от 20.11.2013 N 63)

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

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

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

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

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

Статья 2. Налоговые ставки

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

1. Налоговая ставка устанавливается в размере 2,2 процента, за исключением налоговой ставки, предусмотренной [частью 2](#) настоящей статьи.

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

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

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

(введена [Законом](#) г. Москвы от 20.11.2013 N 63)

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

- 1) налогоплательщик-организация является субъектом малого предпринимательства;
 - 2) налогоплательщик-организация состоит на учете в налоговых органах не менее чем три календарных года, предшествующих налоговому периоду, в котором налоговая база подлежит уменьшению;
 - 3) за предшествующий налоговый период средняя численность работников налогоплательщика, указанного в [пунктах 1 и 2](#) настоящей части, составила не менее 10 человек и сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) на одного работника составила не менее 2 млн. рублей.
2. Налогоплательщики уплачивают налог в размере 25 процентов суммы налога, исчисленной в отношении расположенных в административно-деловых центрах и торговых центрах (комплексах) помещений, используемых:
- 1) налогоплательщиками для осуществления образовательной деятельности и (или) медицинской деятельности;
 - 2) научными организациями, выполняющими научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы за счет средств бюджетов, средств Российского фонда фундаментальных исследований и Российского фонда технологического развития, при условии, что указанные средства составляют не менее 30 процентов всех доходов, полученных научной организацией в отчетном (налоговом) периоде.
3. Налоговые льготы, установленные [статьей 4](#) настоящего Закона, распространяются на объекты недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость.

ст. 378.2, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 28.12.2013)

4. В целях настоящей статьи торговым центром (комплексом) признается отдельно стоящее нежилое здание (строение, сооружение), помещения в котором принадлежат одному или нескольким собственникам и которое отвечает хотя бы одному из следующих условий:

1) здание (строение, сооружение) расположено на земельном участке, один из видов разрешенного использования которого предусматривает размещение торговых объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания;

2) здание (строение, сооружение) предназначено для использования или фактически используется в целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания. При этом:

здание (строение, сооружение) признается предназначенным для использования в целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания, если назначение помещений общей площадью не менее 20 процентов общей площади этого здания (строения, сооружения) в соответствии с кадастровыми паспортами соответствующих объектов недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) таких объектов недвижимости предусматривает размещение торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания;

фактическим использованием здания (строения, сооружения) в целях размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания признается использование не менее 20 процентов его общей площади для размещения торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания.

5. В целях настоящей статьи фактическим использованием нежилого помещения для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания признается использование не менее 20 процентов его общей площади для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) объектов бытового обслуживания.

6. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации определена кадастровая стоимость здания, в котором расположено помещение, являющееся объектом налогообложения, но при этом кадастровая стоимость такого помещения не определена, налоговая база в отношении этого помещения определяется как доля кадастровой стоимости здания, в котором находится помещение, соответствующая доле, которую составляет площадь помещения в общей площади здания.

7. Уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации не позднее 1-го числа очередного налогового периода по налогу:

1) определяет на этот налоговый период перечень объектов недвижимого имущества, указанных в [подпунктах 1 и 2 пункта 1](#) настоящей статьи, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость (далее в настоящей статье - перечень);

2) направляет перечень в электронной форме в налоговые органы по месту нахождения соответствующих объектов недвижимого имущества;

3) размещает перечень на своем официальном сайте или на официальном сайте субъекта Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет".

8. Состав сведений, подлежащих включению в перечень, определяется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в сфере налогов и сборов.

10. Выявленные в течение налогового периода объекты недвижимого имущества, указанные в **подпунктах 1 и 2 пункта 1** настоящей статьи, не включенные в перечень по состоянию на 1 января года налогового периода, подлежат включению в перечень, определяемый уполномоченным органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации на очередной налоговый период.

12. Исчисление суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу в отношении имущества, в отношении которого налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, осуществляется в порядке, предусмотренном **статьей 382** настоящего Кодекса, с учетом следующих особенностей:

1) сумма авансового платежа по налогу исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку;

2) в случае, если кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества была определена в соответствии с законодательством Российской Федерации в течение налогового (отчетного) периода и (или) указанный объект недвижимого имущества не включен в перечень по состоянию на 1 января года налогового периода, определение налоговой базы и исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) по текущему налоговому периоду в отношении данного объекта недвижимого имущества осуществляются в порядке, предусмотренном настоящей главой, без учета положений настоящей статьи;

3) объект недвижимого имущества подлежит налогообложению у собственника такого имущества, если иное не предусмотрено настоящей главой.

ПРАВИТЕЛЬСТВО МОСКВЫ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 29 ноября 2013 г. N 772-ПП

ОБ ОПРЕДЕЛЕНИИ ПЕРЕЧНЯ ОБЪЕКТОВ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА, В ОТНОШЕНИИ КОТОРЫХ НАЛОГОВАЯ БАЗА ОПРЕДЕЛЯЕТСЯ КАК ИХ КАДАСТРОВАЯ СТОИМОСТЬ, НА 2014 ГОД

В соответствии со **статьей 378.2** Налогового кодекса Российской Федерации Правительство Москвы постановляет:

Пункт 1 вступает в силу с 1 января 2014 года (**пункт 3** данного документа).

1. Определить **перечень** объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, на 2014 год в соответствии с **пунктом 1 статьи 1.1** Закона города Москвы от 5 ноября 2003 г. N 64 "О налоге на имущество организаций" (приложение).

2. Установить, что заинтересованные лица в случае несогласия с включением и/или невключением соответствующего объекта недвижимого имущества в указанный в пункте 1 настоящего постановления **перечень** в срок до 18 декабря 2013 г. вправе обратиться в Государственную инспекцию по контролю за использованием объектов недвижимости города Москвы с заявлением о проведении проверки соответствия фактического использования здания (строения, сооружения) и вида разрешенного использования земельного участка, на котором находится здание (строение, сооружение). Результаты проверки направляются Государственной инспекцией по контролю за использованием объектов недвижимости города Москвы в Департамент городского имущества города Москвы, который по результатам их рассмотрения в случае подтверждения фактов несоответствия фактического использования здания (строения, сооружения) и вида разрешенного использования земельного участка, на котором находится здание (строение, сооружение) подготавливает проект постановления Правительства Москвы о внесении соответствующих изменений в настоящее постановление, а в случаях, установленных законодательством, принимает решение об изменении вида разрешенного использования земельного участка, на котором находится здание (строение, сооружение).

3. **Пункт 1** настоящего постановления вступает в силу с 1 января 2014 г.

4. Контроль за выполнением настоящего постановления возложить на заместителя Мэра Москвы в Правительстве Москвы по вопросам экономической политики и имущественно-земельных отношений Сергунину Н.А.

Мэр Москвы
С.С. Собянин
Приложение
к постановлению Правительства
Москвы
от 29 ноября 2013 г. N 772-ПП

ПЕРЕЧЕНЬ ОБЪЕКТОВ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА, В ОТНОШЕНИИ КОТОРЫХ НАЛОГОВАЯ БАЗА ОПРЕДЕЛЯЕТСЯ КАК ИХ КАДАСТРОВАЯ СТОИМОСТЬ, НА 2014 ГОД (ПОМЕЩЕНИЯ, НАХОДЯЩИЕСЯ В ЗДАНИЯХ (СТРОЕНИЯХ,

**СООРУЖЕНИЯХ), ВКЛЮЧЕННЫХ В НАСТОЯЩИЙ ПЕРЕЧЕНЬ, ОТНОСЯТСЯ
К ОБЪЕКТАМ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА, НАЛОГОВАЯ БАЗА В ОТНОШЕНИИ
КОТОРЫХ ОПРЕДЕЛЯЕТСЯ КАК ИХ КАДАСТРОВАЯ СТОИМОСТЬ)**

ст. 170, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 28.12.2013)

(п. 4.1 введен Федеральным законом от 28.12.2013 N 420-ФЗ)

4.1. Пропорция, указанная в абзаце четвертом пункта 4 настоящей статьи, определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за налоговый период. При этом определение пропорции осуществляется с учетом следующих особенностей:

1) по основным средствам и нематериальным активам, принимаемым к учету в первом или во втором месяце квартала, налогоплательщик вправе определять пропорцию исходя из стоимости отгруженных в соответствующем месяце товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных за месяц товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав;

4) при определении стоимости услуг по предоставлению займа денежными средствами или ценными бумагами и по сделкам РЕПО, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения, учитывается сумма доходов в виде процентов, начисленных налогоплательщиком в текущем налоговом периоде (месяце);

5) при определении стоимости ценных бумаг, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения:

учитывается сумма дохода от такой реализации, определяемая как совокупная разница между ценой реализованных ценных бумаг, определяемой с учетом положений статьи 280 настоящего Кодекса, и расходами на приобретение и (или) реализацию этих ценных бумаг, определяемыми с учетом положений статьи 280 настоящего Кодекса, при условии, что такая разница является положительной. Если указанная разница является отрицательной, то она не учитывается при определении суммы чистого дохода;

Статья 154 НК РФ

Порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)

2.1. Выплата (предоставление) продавцом товаров (работ, услуг) их покупателю премии (поощрительной выплаты) за выполнение покупателем определенных условий договора поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), включая приобретение определенного объема товаров (работ, услуг), не уменьшает для целей исчисления налоговой базы продавцом товаров (работ, услуг) (и применяемых налоговых вычетов их покупателем) стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), за исключением случаев, когда уменьшение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) на сумму выплачиваемой (предоставляемой) премии (поощрительной выплаты) предусмотрено указанным договором.
(п. 2.1 введен Федеральным законом от 05.04.2013 N 39-ФЗ)

Вопрос: О применении вычетов по НДС, если счет-фактура выставлен в одном, а получен в следующем налоговом периоде.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 2 октября 2013 г. N 03-07-09/40889

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

На основании п. 1 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) одним из условий применения вычетов по налогу на добавленную стоимость является фактическое наличие у налогоплательщиков соответствующих счетов-фактур.

Согласно п. 2 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137, счета-фактуры, полученные от продавцов и зарегистрированные в ч. 2 журнала учета полученных и

выставленных счетов-фактур, регистрируются в книге покупок в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету, по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном [ст. 172](#) Кодекса.

Таким образом, в случае если счет-фактура выставлен продавцом в одном налоговом периоде, а получен покупателем в следующем налоговом периоде, то при условии принятия на учет товаров (работ, услуг) вычет сумм налога следует отражать в декларации за тот налоговый период, в котором счет-фактура фактически получен. При этом счет-фактура может быть получен в периоде, следующим за налоговым периодом, в котором товары (работы, услуги) приняты на учет на основании первичных документов.

Необходимо отметить, что в отношении операций, облагаемых по нулевой ставке налога на добавленную стоимость, [п. 3 ст. 172](#) Кодекса установлен особый порядок вычетов, в соответствии с которым вычеты налога на добавленную стоимость производятся на момент определения налоговой базы при наличии соответствующих счетов-фактур.

При этом согласно [п. 10 ст. 165](#) Кодекса порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 процентов, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Что касается порядка подтверждения даты получения счетов-фактур, то такой порядок нормами Кодекса не установлен. В связи с этим налогоплательщик должен самостоятельно определить указанный порядок в учетной политике.

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 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
А.С.КИЗИМОВ

02.10.2013

Вопрос: О возможности применения вычетов по НДС в налоговом периоде, следующем за налоговым периодом, в котором были выполнены условия для применения вычета, если налогоплательщиком были выявлены ошибки в отражении сведений, влияющих на исчисление НДС.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО
от 30 марта 2012 г. N ЕД-3-3/1057@**

Федеральная налоговая служба рассмотрела обращение о возможности применения вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) в налоговом периоде, следующем за налоговым периодом, в котором были выполнены условия, при соблюдении установленного трехлетнего срока и сообщает следующее.

Порядок применения налоговых вычетов установлен [ст. ст. 171 и 172](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

В соответствии с [п. 1 ст. 171](#) Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со [статьей 166](#) Кодекса, на установленные данной статьей налоговые вычеты.

Согласно [п. 2 ст. 171](#) Кодекса вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в отношении:

- товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 Кодекса, за исключением товаров, предусмотренных [п. 2 ст. 170](#) Кодекса;

- товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

[Пунктом 1 ст. 172](#) Кодекса установлено, что налоговые вычеты, предусмотренные [ст. 171](#) Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и

иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов.

Таким образом, в силу вышеуказанных положений **Кодекса** для применения налоговых вычетов за истекший налоговый период необходимо выполнение следующих условий:

- наличие счетов-фактур по приобретенным товарам, (работам, услугам), имущественным правам;
- принятие к учету приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также наличие соответствующих первичных документов, подтверждающих принятие их к учету;
- наличие расчетных документов, подтверждающих фактическую уплату налогоплательщиком сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;
- товары (работы, услуги), имущественные права приобретены налогоплательщиком для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения по НДС, за исключением операций, предусмотренных **п. 2 ст. 170** Кодекса.

С учетом изложенного право на применение налоговых вычетов может быть реализовано налогоплательщиком в том налоговом периоде, в котором этим налогоплательщиком выполнены все вышеперечисленные условия для его применения.

Выявленные налогоплательщиком ошибки в налоговом учете (неотражение или неполнота отражения сведений, влияющих на исчисление налога) устраняются путем внесения изменений в налоговую декларацию соответствующего налогового периода в порядке, определенном **ст. 81** Кодекса.

Учитывая изложенное, в случае принятия налогоплательщиком вычета сумм НДС в налоговых периодах, следующих за налоговым периодом, в котором возникло право на такой налоговый вычет, данный налогоплательщик должен представить в налоговый орган уточненную декларацию за налоговый период, в котором возникло право на применение налогового вычета. При этом на основании положений **п. 2 ст. 173 Кодекса такую декларацию налогоплательщик может представить в течение трех лет после окончания налогового периода, в котором возникло указанное право.**

Аналогичная позиция содержится в Письмах Минфина России от 13.10.2010 **№ 03-07-11/408**, от 22.06.2010 **№ 03-07-08/186**, а также в Определениях Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.02.2010 **№ ВАС-113/10**, от 17.05.2011 **№ ВАС-5739/11**.

Советник государственной
гражданской службы
Российской Федерации
2 класса
Д.В.ЕГОРОВ

30.03.2012

Постановлением Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 № 2217/10 налогоплательщику не запрещено применять налоговые вычеты по НДС в периоде, более позднем, чем тот период, в котором у него возникло право на применение этих налоговых вычетов. При этом бюджет в указанном случае ущерба не несет (так как свои налоговые обязанности по уплате НДС налогоплательщик уменьшает на налоговый вычет позднее, чем мог бы это сделать). Таким образом, непременным условием для применения налогового вычета и соответствующего возмещения сумм НДС является соблюдение налогоплательщиком трехлетнего срока, установленного **п. 2 ст. 173** НК РФ. В данном случае трехлетний срок на момент предъявления к вычетам сумм налога по спорным счетам-фактурам не истек.

Решение ВАС РФ от 25.03.2013 № 153/13

ВАС РФ подтвердил правомерность указания сведений о продавце, а не о посреднике при перевыставлении последним принципалу (комитенту) счетов-фактур

Решение ВАС РФ от 26.02.2013 № 16593/12

ВАС РФ признал абзац пятый в части слов "в той доле, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке налога" и **второе предложение абзаца шестого письма Министерства финансов РФ от 01.06.2012 № 03-07-15/56** не соответствующими Налоговому кодексу РФ и не действующими в указанных частях. При этом ВАС РФ исходил из того, что для целей налогообложения понятия "товар" и "основное средство" имеют различные правовые значения, применительно к основным средствам правила, установленные **подп. 5 п. 3 ст. 170** НК РФ, относятся только к средствам труда, используемым в операциях по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0 процентов. На основные средства, используемые налогоплательщиком при производстве продукции (товаров), указанные правила не распространяются, так как в указанном **подпункте** упоминание основных средств, используемых в производстве товаров (работ, услуг), отсутствует.

ПРЕЗИДИУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 31 января 2012 г. N 12207/11

В рамках выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о необоснованном возмещении налога на основании решения от 20.07.2009 N 161, поскольку налоговые вычеты были заявлены обществом "Карабулалеспром" по счетам-фактурам, выставленным обществом с ограниченной ответственностью "Транслес" (далее - общество "Транслес") в отношении услуг, подлежащих налогообложению по налоговой ставке 0 процентов.

Вопрос: О восстановлении НДС при использовании в операциях, освобождаемых от налогообложения НДС, товаров (работ, услуг) и имущественных прав, по которым ранее НДС принят к вычету на основании абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 17 сентября 2013 г. N 03-07-11/38427

В связи с письмом о восстановлении налога на добавленную стоимость при осуществлении операций, освобожденных от этого налога, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно абз. 9 п. 4 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) (о порядке ведения раздельного учета налогоплательщиками, осуществляющими операции, как облагаемые налогом на добавленную стоимость, так и освобожденные от этого налога) налогоплательщик имеет право не применять положения данного пункта к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг). При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 172 Кодекса.

Согласно пп. 2 п. 3 ст. 170 Кодекса суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случае дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, для осуществления операций, освобожденных от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, при дальнейшем использовании товаров (работ, услуг), имущественных прав, суммы налога на добавленную стоимость по которым приняты к вычету на основании указанной нормы абз. 9 п. 4 ст. 170 Кодекса, в операциях, освобожденных от налогообложения налогом на добавленную стоимость, указанные суммы налога подлежат восстановлению.

Одновременно сообщаем, что п. 6 ст. 171 Кодекса установлен особый порядок восстановления налога на добавленную стоимость по объектам недвижимости, за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, космических объектов, а также основных средств, которые полностью амортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

Настоящее письмо не содержит правовых норм и 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

17.09.2013