

Методический материал к семинару:

Подготовка отчетности за 9 месяцев 2014 года,
изменения и дополнения в порядке исчисления НДС

ПЛЕНУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 30 мая 2014 г. N 33

**О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ,
ВОЗНИКАЮЩИХ У АРБИТРАЖНЫХ СУДОВ ПРИ РАССМОТРЕНИИ ДЕЛ,
СВЯЗАННЫХ С ВЗИМАНИЕМ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

***ДОКУМЕНТЫ О ПРЕДОСТАВЛЕНИИ ПРАВА НА ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НДС (СТАТЬЯ 145)
МОЖНО ПРЕДСТАВИТЬ И ПОЗДНЕЕ УСТАНОВЛЕННОГО СТРОКА***

2. В силу пункта 3 статьи 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, использующие право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, должны представить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление и документы, подтверждающие, что объем полученной ими выручки не превышает предельный размер, установленный пунктом 1 статьи 145 Кодекса.

При толковании данной нормы судам необходимо исходить из того, что по ее смыслу налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать указанное право на освобождение, а последствия нарушения срока уведомления законом не определены. При этом в силу закона такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения.

Поэтому лицам, фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов.

Аналогичным подходом следует руководствоваться и в случае ненаправления (несвоевременного направления) в налоговый орган уведомления о продлении использования права на освобождение и необходимых документов (пункт 4 статьи 145 Кодекса).

3. В соответствии с пунктом 6 статьи 145 НК РФ по общему правилу для организаций документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются выписка из бухгалтерского баланса, выписка из книги продаж и копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

При этом, поскольку названной статьей не установлено иное, источником сведений о выручке организации за соответствующие периоды являются регистры бухгалтерского учета.

Следовательно, при исчислении размера выручки от реализации товаров, работ и услуг в целях применения статьи 145 Кодекса надлежит исходить из предусмотренных законодательством о бухгалтерском учете правил ее признания и отражения в бухгалтерском учете.

4. При разрешении споров, связанных с определением размера выручки в целях применения статьи 145 НК РФ, судам необходимо исходить из того, что предусмотренное данной статьей освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика обусловлено нецелесообразностью исчисления и администрирования налога в отношении лиц, которыми совершается незначительный объем облагаемых налогом операций.

Поэтому поступления по операциям, не облагаемым налогом (освобожденным от налогообложения), учитываться при определении размера выручки не должны.

Также не учитываются при решении вопроса о наличии оснований для использования права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика доходы, полученные от совершения операций по реализации подакцизных товаров, поскольку на основании пункта 2 статьи 145 Кодекса в отношении таких операций организации и индивидуальные предприниматели не вправе применять освобождение.

***ПРИ НАЧИСЛЕНИИ НДС ОРГАНИЗАЦИЯМИ НЕ ЯВЛЯЮЩИМИСЯ
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ НДС, ОСВОБОЖДЕННЫМИ ОТ УПЛАТЫ НДС НА ВЫЧЕТ НЕ
ИМЕЮТ ПРАВО***

5. В подпункте 1 пункта 5 статьи 173 НК РФ предусмотрена обязанность лиц, не являющихся плательщиками налога, а также лиц, освобожденных от исполнения обязанностей плательщиков налога, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога перечислить соответствующую сумму в бюджет.

Однако возникновение в данном случае обязанности по перечислению в бюджет налога не означает, что выставившее счет-фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов.

На указанное лицо возлагается лишь обязанность перечислить в бюджет налог, размер которого в силу прямого указания пункта 5 статьи 173 Кодекса определяется исходя из суммы, отраженной в соответствующем счете-фактуре, выставленном покупателю. Возможность уменьшения этой суммы на налоговые вычеты приведенной нормой либо иными положениями главы 21 Кодекса не предусмотрена.

ЕСЛИ НАЧИСЛЯЕТСЯ НДС В ЧАСТИ ОСВОБОЖДАЕМЫХ ОТ НДС ОПЕРАЦИЙ, ТО НА ВЫЧЕТ ЕСТЬ ПРАВО.

7. В силу подпункта 2 пункта 5 статьи 173 НК РФ налог также подлежит уплате в бюджет в случае, если при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, покупателю был выставлен счет-фактура с выделением суммы налога.

При применении этой нормы во взаимосвязи с другими положениями главы 21 Кодекса необходимо учитывать, что при таких обстоятельствах обязанность уплатить налог возлагается на лицо, являющееся налогоплательщиком, в связи с чем это лицо вправе применить и налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для осуществления указанных операций. Одновременно налогоплательщик обязан внести соответствующие коррективы в расчет налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), если сумма налога, предъявляемая к вычету, ранее была учтена им при исчислении названных налогов как часть стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ КОНФИСКОВАННОГО ИМУЩЕСТВА НДС УПЛАЧИВАЕТ ЛИЦО, КОТОРОЕ РЕАЛИЗУЕТ ТАКОЕ ИМУЩЕСТВО

7. В силу пункта 4 статьи 161 НК РФ по операциям реализации конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда (за исключением операций, поименованных в пункте 4.1 статьи 161 Кодекса), бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших государству по праву наследования, налог исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет за соответствующих налогоплательщиков налоговыми агентами, в качестве которых выступают органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества.

При применении данной нормы судам необходимо учитывать, что в приведенный перечень не включены операции по принудительной реализации имущества на основании исполнительных документов, выданных не судами, а иными органами (например, на основании постановлений налоговых органов, вынесенных согласно статье 47 НК РФ), в связи с чем налог по таким операциям уплачивается по общим правилам, то есть самим налогоплательщиком.

10. При определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания пункта 1 статьи 146 НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения.

Однако налогоплательщик обязан зафиксировать факт выбытия и то обстоятельство, что имущество выбыло именно по указанным основаниям, без передачи его третьим лицам, поскольку в силу пункта 1 статьи 54 Кодекса он обязан доказать наличие тех фактов своей хозяйственной деятельности, которые влияют на формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности.

В этой связи при возникновении спора о соответствии действительности приводимых налогоплательщиком причин выбытия имущества, в том числе при оценке достоверности и полноты представленных им документов в подтверждение факта и обстоятельств выбытия, судам следует учитывать характер деятельности налогоплательщика, условия его хозяйствования, принимать во внимание соответствие объемов и частоты выбытия имущества обычному для такой деятельности уровню и иные подобные обстоятельства, а также оценивать возражения налогового органа относительно вероятности выбытия имущества по указанным

налогоплательщиком причинам, в частности доводы о чрезмерности потерь.

Если в ходе судебного разбирательства установлен факт выбытия имущества, однако не подтверждено, что выбытие имело место в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика, судам надлежит исходить из наличия у него обязанности исчислить налог по правилам, установленным пунктом 2 статьи 154 Кодекса для случаев безвозмездной реализации имущества.

11. По смыслу взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 38, пункта 1 статьи 54 и подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объект налогообложения формирует совокупность совершенных в течение налогового периода финансово-хозяйственных операций по реализации товаров (работ, услуг).

В связи с этим невыполнение налогоплательщиком при осуществлении хозяйственной деятельности тех или иных предписаний, установленных как публично-правовыми, так и гражданско-правовыми нормами (например, неполучение в необходимых случаях лицензии, иных разрешений или согласований; неосуществление регистрации договора и т.п.) влечет неблагоприятные для него налоговые последствия (например, невозможность использовать освобождение от налогообложения конкретных операций, применять налоговые вычеты, заявлять налог к возмещению из бюджета и др.) лишь в том случае, если это прямо предусмотрено положениями части второй Кодекса.

В частности, пункт 6 статьи 149 НК РФ, содержащей перечень освобождаемых от налогообложения операций, прямо оговаривает, что в случае, если на осуществление соответствующей деятельности необходима лицензия, такое освобождение действует только при наличии у налогоплательщика лицензии.

12. В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ для целей взимания налога реализацией товаров (работ, услуг) признается их передача (выполнение, оказание) контрагенту как на возмездной, так и на безвозмездной основе.

В связи с этим судам необходимо учитывать, что передача налогоплательщиком контрагенту товаров (работ, услуг) в качестве дополнения к основному товару (сувениры, подарки, бонусы) без взимания с него отдельной платы подлежит налогообложению в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Кодекса как передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) на безвозмездной основе, если только налогоплательщиком не будет доказано, что цена основного товара включает в себя стоимость дополнительно переданных товаров (работ, услуг) и исчисленный с основной операции налог охватывает и передачу дополнительного товара (работ, услуг).

В случае же передачи товаров (работ, услуг) в рекламных целях такие операции подлежат налогообложению на основании подпункта 25 пункта 3 статьи 149 Кодекса, если расходы на приобретение (создание) единицы товаров (работ, услуг) превышают 100 рублей.

Вместе с тем не может рассматриваться в качестве операции, формирующей самостоятельный объект налогообложения, распространение рекламных материалов, являющееся частью деятельности налогоплательщика по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых им товаров (работ, услуг) в целях увеличения объема продаж, если эти рекламные материалы не отвечают признакам товара, то есть имущества, предназначенного для реализации в собственном качестве.

Не являются объектом налогообложения также операции по бесплатному предоставлению налогоплательщиком своим работникам предусмотренных трудовым законодательством гарантий и компенсаций в натуральной форме (например, при наличии вредных и (или) опасных условий труда).

13. По смыслу положений абзаца первого пункта 1 статьи 155 НК РФ установленный главой 21 Кодекса порядок обложения налогом операций по реализации товаров (работ, услуг) сохраняется и в том случае, если одна из сторон договора реализации уступает вытекающее из такого договора денежное требование третьему лицу, получая тем самым удовлетворение этого требования из иного источника, чем контрагент по договору.

В связи с этим уступка покупателем требования о возврате денежных средств, уплаченных продавцу в счет предстоящей передачи товаров (работ, услуг), например из-за расторжения договора или признания его недействительным, не может облагаться налогом, поскольку сама операция по возврату продавцом полученных в порядке предоплаты денежных средств не подлежала налогообложению.

В то же время при последующей уступке указанного денежного требования цессионарием, не являвшимся стороной договора реализации товаров (работ, услуг), такая операция подлежит налогообложению по правилам, установленным пунктом 2 статьи 155 НК РФ.

14. В силу пункта 6 статьи 88 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки налогоплательщика по требованию налоговых органов обязаны представлять документы, подтверждающие право на налоговые льготы в случае их использования.

При применении указанной нормы судам необходимо принимать во внимание определение понятия "налоговая льгота", данное в пункте 1 статьи 56 Кодекса, согласно которому льготами по налогам признаются предоставляемые отдельным категориям

налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками.

В связи с этим действие пункта 6 статьи 88 НК РФ распространяется на те из перечисленных в статье 149 Кодекса основания освобождения от налогообложения, которые по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы.

Так, например, подпункт 5 пункта 2 статьи 149 НК РФ устанавливает налоговую льготу в отношении столовых образовательных и медицинских организаций, подпункт 1 пункта 3 статьи 149 - в отношении религиозных организаций, подпункт 2 пункта 3 статьи 149 - в отношении общественных организаций инвалидов, подпункт 14 пункта 3 статьи 149 НК РФ - в отношении коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских палат.

Вместе с тем со ссылкой на положения пункта 6 статьи 88 Кодекса у налогоплательщиков не могут быть истребованы документы по операциям, не являющимся объектом налогообложения (пункт 2 статьи 146 НК РФ) или освобождаемым от налогообложения на основании статьи 149 НК РФ, когда такое освобождение не имеет своей целью предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции, а представляет собой специальные правила налогообложения соответствующих операций.

15. На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 167 НК РФ моментом определения налоговой базы может являться также день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При толковании данного положения судам необходимо иметь в виду, что для целей его применения оплату следует считать произведенной как в случае уплаты соответствующей суммы денежными средствами, так и в случаях исполнения обязательства по оплате в неденежной форме, в том числе прекращения денежного обязательства зачетом встречных однородных требований.

ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ПО ДОГОВОРУ КОМИССИИ КОМИТЕНТ НАЧИСЛЯЕТ НДС В МОМЕНТ ОТГРУЗКИ ТОВАРА КОМИССИОНЕРОМ.

16. Положениями статьи 167 НК РФ не предусмотрены специальные правила в отношении момента определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) с привлечением третьих лиц на основании договоров поручения, комиссии, агентских договоров.

Следовательно, налогоплательщик обязан определять налоговую базу по правилам статьи 167 НК РФ и в том случае, когда осуществляет реализацию товаров (работ, услуг) с участием поверенного (комиссионера, агента), обеспечивая в этих целях своевременное получение от поверенного (комиссионера, агента) документально подтвержденных данных о совершении операций по отгрузке (передаче) товаров (работ, услуг) и их оплате.

НДС В ЦЕНЕ ДОГОВОРА

17. По смыслу положений пунктов 1 и 4 статьи 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. При этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на продавце как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода.

В связи с этим, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 Кодекса).

18. На основании подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ налоговая ставка 0 процентов применяется при реализации услуг по международной перевозке товаров, а также, в частности, транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки.

При толковании указанных норм судам необходимо учитывать, что оказание таких услуг несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей)) само по себе не препятствует применению налоговой ставки 0 процентов всеми участвовавшими в оказании услуг лицами.

В связи с этим налоговую ставку 0 процентов применяют также перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров на отдельных этапах перевозки (абзацы первый - второй подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса), лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортно-экспедиционных услуг (абзац пятый подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса).

При этом по смыслу положений данного подпункта его действие распространяется на

транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые в отношении товаров, являющихся предметом международной перевозки, вне зависимости от того, выступает ли организатором международной перевозки сам экспедитор, либо заказчик транспортно-экспедиционных услуг, либо иное лицо.

ПРИМЕНЕНИЕ СТАВКИ 10% ПРИ ВВОЗЕ И РЕАЛИЗАЦИИ

20. Пунктом 2 статьи 164 НК РФ установлена пониженная налоговая ставка 10 процентов при реализации продовольственных и других товаров отдельных наименований, а также предусмотрены полномочия Правительства Российской Федерации по определению кодов видов таких товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции и Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

При рассмотрении споров, касающихся обоснованности применения данной налоговой ставки, судам необходимо учитывать, что в силу пункта 1 статьи 4 Кодекса при осуществлении указанных полномочий Правительство Российской Федерации не вправе вводить дополнительные основания ограничений на ее применение, которые прямо не вытекают из положений пункта 2 статьи 164 НК РФ.

В частности, применение налоговой ставки 10 процентов в отношении конкретного вида товара не может быть поставлено в зависимость от того, имела ли место реализация этого товара на территории Российской Федерации либо товар был ввезен на территорию Российской Федерации, поскольку из пункта 2 статьи 164 Кодекса не вытекает возможность различного налогообложения операций с одним и тем же товаром в зависимости от приведенного критерия.

Учитывая изложенное, для применения пониженной налоговой ставки достаточно, чтобы реализуемый (ввозимый) товар соответствовал коду, определенному Правительством Российской Федерации со ссылкой хотя бы на один из двух источников - Общероссийский классификатор продукции или Товарную номенклатуру внешнеэкономической деятельности.

Налоговые вычеты

ВЫЧЕТ У ИНВЕСТОРА ПО ПРАВИЛА КОМИССИИ

22. На основании абзаца первого пункта 6 статьи 171 НК РФ вычетам подлежат, в частности, суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства основных средств.

При толковании этой нормы судам следует учитывать, что исходя из ее содержания возникновение у налогоплательщика, являющегося инвестором, права на налоговый вычет не зависит от того, в каком порядке осуществляются расчеты за выполнение подрядных работ и, соответственно, кто предъявил ему к уплате упомянутые суммы - непосредственно подрядная организация или застройщик (технический заказчик).

Вместе с тем в целях применения положений главы 21 Кодекса во взаимоотношениях с инвестором застройщика (технического заказчика), не выполняющего одновременно функции подрядчика, надлежит квалифицировать в качестве посредника и применять к нему правила пункта 1 статьи 156 НК РФ.

МОЖНО ПРИНИМАТЬ ВЫЧЕТЫ ПО ПЕРЕЧИСЛЕННОМУ АВАНСУ НЕДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ, МОЖНО ПРИНИМАТЬ ВЫЧЕТ НДС ПРИ ВОЗВРАТЕ АВАНСА НЕДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ (ЗАЧЕТ ПЕРЕУСТУПКА)

23. При разрешении споров, связанных с применением на основании пункта 12 статьи 171 НК РФ налоговых вычетов налогоплательщиком, произведшим оплату предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, судам следует учитывать, что глава 21 Кодекса не содержит указания о том, что в данном случае право на вычет налога возникает исключительно при уплате цены приобретаемых товаров (работ, услуг), имущественных прав в денежной форме.

Поэтому налогоплательщик не может быть лишен права на вычет налога в случаях, когда предварительная оплата товаров (работ, услуг), имущественных прав производится им в натуральной форме.

Аналогичным образом налогоплательщик, выступавший продавцом, не может быть лишен предусмотренного абзацем вторым пункта 5 статьи 171 НК РФ права на вычет суммы налога, ранее исчисленного и уплаченного в бюджет на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 167 Кодекса при получении авансовых платежей, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора, если возврат платежей производится контрагенту не в денежной форме.

ВЫЧЕТ НДС ПО КАПИТАЛЬНЫМ ВЛОЖЕНИЯМ В НЕОТДЕЛИМЫЕ УЛУЧШЕНИЯ

26. При рассмотрении споров, связанных с применением налоговых вычетов арендатором и арендодателем, судам необходимо иметь в виду следующее.

Если арендатор осуществляет капитальные вложения в арендованное имущество в качестве согласованной сторонами формы арендной платы, суммы налога, предъявленные ему по приобретенным в этой связи товарам (работам, услугам), имущественным правам, принимаются арендатором к вычету в том же порядке, что и суммы налога, предъявляемые арендодателями в составе арендной платы.

В тех случаях, когда капитальные вложения в объект аренды осуществляются арендатором помимо уплаты арендодателю арендной платы, арендатор вправе принять к вычету предъявленные ему суммы налога в общем порядке, поскольку в целях применения статьи 171 НК РФ он должен рассматриваться в качестве лица, приобретающего товары (работы, услуги) для нужд своей хозяйственной деятельности.

В случае же компенсации арендодателем произведенных капитальных вложений соответствующие неотделимые улучшения в арендованном имуществе должны считаться переданными оплатившему их арендодателю. При этом принятые ранее арендатором к вычету суммы налога предъявляются им арендодателю применительно к положениям пункта 1 статьи 168 Кодекса.

В свою очередь арендодатель как собственник объекта аренды, принявший на себя бремя капитальных вложений, предъявленные арендатором в таком порядке суммы налога может либо принять к вычету согласно статье 171 НК РФ, либо включить в расходы при исчислении налога на прибыль (налога на доходы физических лиц) на основании статьи 170 Кодекса.

27. В силу пункта 2 статьи 173 НК РФ положительная разница, образовавшаяся в результате превышения суммы налоговых вычетов над суммами налога, исчисленного по облагаемым операциям, подлежит возмещению налогоплательщику из бюджета при условии подачи им налоговой декларации до истечения установленного данным пунктом трехлетнего срока.

Поскольку указанной нормой не предусмотрено иное, налоговые вычеты могут быть отражены налогоплательщиком в налоговой декларации за любой из входящих в соответствующий трехлетний срок налоговых периодов.

При этом правило пункта 2 статьи 173 Кодекса о трехлетнем сроке подачи налоговой декларации должно быть соблюдено налогоплательщиком и в случае включения им налоговых вычетов в подаваемую уточненную налоговую декларацию.

28. При применении пункта 2 статьи 173 НК РФ суды, руководствуясь принципом равенства налогообложения (пункт 1 статьи 3 Кодекса), должны исходить из того, что положения названного пункта о предельном сроке декларирования налоговых вычетов не могут быть истолкованы как устанавливающие разные правила в отсутствие объективных различий.

В связи с этим право на вычет налога может быть реализовано налогоплательщиком лишь в пределах установленного данной нормой срока вне зависимости от того, образуется ли в результате применения налоговых вычетов положительная или отрицательная разница (то есть как сумма налога к возмещению, так и сумма налога к уплате в бюджет).

29. Согласно пункту 10 статьи 176 НК РФ при нарушении сроков возврата суммы налога считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

При разрешении споров, связанных с определением периода начисления указанных процентов, судам следует исходить из того, что в случае, когда налоговым органом в срок, установленный пунктом 2 статьи 176 Кодекса, решение о возмещении налога не принимается в связи с выявлением нарушений законодательства о налогах и сборах, однако впоследствии соответствующие выводы признаются ошибочными, в том числе судом, проценты также подлежат начислению в порядке, предусмотренном пунктом 10 статьи 176 НК РФ, то есть начиная с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой должно было быть вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога.

Такой же подход следует применять при разрешении споров, связанных с начислением в пользу налогоплательщика процентов за нарушение сроков возврата налога в заявительном порядке, выплата которых предусмотрена пунктом 10 статьи 176.1 НК РФ.

Изменения в главу 21 «Налог на добавленную стоимость» с 1 октября 2014 года:

Счет-фактура не составляется, в частности, при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) лицам, не являющимся плательщиками НДС, или налогоплательщикам, освобожденным от соответствующих обязанностей, если такое несоставление предусмотрено письменным согласием сторон (подп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ);

Ввоз в Россию расходных материалов для научных исследований, аналоги которых не производятся в России, освобождается от НДС (подп. 17 ст. 150 НК РФ);

Если расчеты между контрагентами производятся на основе полной или частичной предоплаты, то при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав) покупатель восстанавливает НДС в сумме налога, принятого к вычету по таким товарам (работам, услугам, имущественным правам), в оплату которых подлежат зачету суммы указанной предоплаты согласно условиям договора (абз. 3 подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ);

При отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав) продавец вправе принять к вычету НДС в размере налога, исчисленного со стоимости таких товаров (работ, услуг, имущественных прав), в счет которых засчитывается ранее перечисленная предоплата согласно условиям договора (п. 6 ст. 172 НК РФ);

По общему правилу место реализации услуг, оказываемых филиалом российской организации, устанавливается по месту, указанному в учредительных документах (п. 2 ст. 148 НК РФ).

С 1 октября 2014 г. в соответствии с новой редакцией п. 16 ст. 167 НК РФ дата передачи объекта недвижимости покупателю по передаточному акту (иному документу о передаче) признается в целях исчисления НДС датой отгрузки.

Постановление Правительства РФ от 30.07.2014 N 735 "О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137"

1. Произведено уточнение в части заполнения счетов-фактур:

В случае если организация реализует товары (работы, услуги), имущественные права через обособленные подразделения, при составлении такими обособленными подразделениями счетов-фактур порядковый номер счета-фактуры через *разделительный знак "/" (разделительная черта)* дополняется цифровым индексом обособленного подразделения, установленным организацией в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

2. В части заполнения корректировочных счетов-фактур:

в) в строке 1б - номер и дата счета-фактуры (счетов-фактур), к которому (которым) составляется корректировочный счет-фактура, номер и дата исправления счета-фактуры (счетов-фактур), к которому (которым) составляется корректировочный счет-фактура. При указании номера и даты счета-фактуры (счетов-фактур) (к которому (которым) составляется корректировочный счет-фактура) до внесения в него исправления в этой строке ***вместо номера исправления и вместо даты исправления ставится прочерк;***

3. Изменения в заполнении формы журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость:

1) Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость (далее соответственно - счета-фактуры, журнал учета), ведется за каждый налоговый период на бумажном носителе либо в электронном виде налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, ***в том числе исполняющими обязанности налоговых агентов, и лицами, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в случае выставления и (или) получения счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии, агентских договоров.***

2) В графах 10,11,12 **журнала учета выставленных счетов-фактур** указываются сведения о посреднической деятельности, которую ведут комиссионер, застройщик или технический заказчик, а именно, данные о продавце, его ИНН, КПП, номер счета-фактуры, полученной от продавца.

3) В графах 10,11,12 **журнала учета полученных счетов-фактур** указываются сведения о посреднической деятельности, проводимой комиссионером, в частности: наименование, ИНН, КПП субкомиссионера, код вида сделки.

С 1 января 2015 года :

(Федеральный закон от 21.07.2014 N 238-ФЗ)

- налогоплательщики НДС не будут должны вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур (из п. 3 ст. 169 НК РФ) исключено прямое указание, устанавливавшее данную обязанность);

- для посредников, экспедиторов и застройщиков сохраняется обязанность вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, в том числе если эти лица являются налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и

уплатой НДС, а также лицами, не признаваемыми налогоплательщиками НДС (п. 3.1 ст. 169 НК РФ);

- **будет установлено, сведения из каких документов включаются в декларацию по НДС. Это следующие документы: книга покупок и книга продаж налогоплательщика, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, счета-фактуры (п. 5.1 ст. 174 НК РФ**

ст. 174, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 21.07.2014) :

5.1. В налоговую декларацию подлежат включению сведения, указанные в книге покупок и книге продаж налогоплательщика.

В случае выставления и (или) получения счетов-фактур при осуществлении налогоплательщиком (налоговым агентом) предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), или на основе договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика в налоговую декларацию включаются сведения, указанные в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур в отношении указанной деятельности.

Лица, указанные в пункте 5 статьи 173 настоящего Кодекса, включают в налоговую декларацию сведения, указанные в выставленных счетах-фактурах.

4. Скорректированы правила ведения журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Это связано с тем, что с 1 января 2014 г. посредники, не являющиеся плательщиками НДС, в случае выставления (получения) счетов-фактур при осуществлении деятельности в интересах другого лица обязаны вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур (п. 3.1 ст. 169 НК РФ).

5. В журнале учета указываются:

а) полное или сокращенное наименование налогоплательщика в соответствии с учредительными документами или фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя, лица, не являющегося налогоплательщиком;

б) идентификационный номер и код причины постановки на учет налогоплательщика, лица, не являющегося налогоплательщиком;

7. В части 1 (выставленные счета-фактуры) журнала учета указываются:

а) в графе 1 - порядковый номер записи: **счета-фактуры (в том числе корректировочного), исправленного счета-фактуры (в том числе корректировочного), выставленных:**

продавцом при осуществлении операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость, за исключением операций, указанных в статье 149 Налогового кодекса Российской Федерации, либо при осуществлении операций продавцом, применяющим освобождение от исполнения обязанности налогоплательщика в соответствии со статьями 145, 145.1 Налогового кодекса Российской Федерации;

комитентом (принципалом) комиссионеру (агенту), реализующему от своего имени товары (работы, услуги), имущественные права;

комиссионером (агентом), реализующим от своего имени товары (работы, услуги), имущественные права покупателю;

комиссионером (агентом) на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав покупателю;

комиссионером (агентом) при приобретении им от своего имени для комитента (принципала) товаров (работ, услуг), имущественных прав комитенту (принципалу);

комиссионером (агентом) на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав комитенту (принципалу);

покупателем-налогоплательщиком продавцу при возврате продавцу принятых покупателем на учет товаров;

комиссионером (агентом) продавцу при возврате продавцу принятых налогоплательщиком-комитентом (принципалом) на учет товаров в случае приобретения комиссионером (агентом) товаров от своего имени для комитента (принципала);

комиссионером (агентом) комитенту (принципалу) при возврате комитенту (принципалу) принятых налогоплательщиком-покупателем на учет товаров в случае реализации комиссионером (агентом) товаров от своего имени покупателю;

продавцом при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

налоговым агентом, указанным в пункте 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации;

счета-фактуры, не подлежащего выставлению (в том числе исправленного),

составленного:

налоговым агентом, указанным в абзаце втором пункта 3 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации;

налогоплательщиком, осуществляющим операции, указанные в подпунктах 2 и 3 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации;

продавцом при получении сумм, указанных в статье 162 Налогового кодекса Российской Федерации;

в) в графе 3 журнала - код вида операции по перечню, утвержденному федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Приказ ФНС РФ от 14.02.2012 N ММВ-7-3/83@ "Об утверждении кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур"

В случае одновременного отражения нескольких операций в счете-фактуре (в том числе корректировочном), в исправленном счете-фактуре (в том числе корректировочном) указывается одновременно несколько кодов через разделительный знак ";" (точка с запятой);

д) в графе 5 - порядковый номер и дата исправления счета-фактуры, указанные в строке 1а счета-фактуры. При заполнении этой графы в графе 4 указываются данные из строки 1 счета-фактуры. Графа не заполняется в случае отсутствия данных, отраженных в строке 1а счета-фактуры;

е) в графе 6 - порядковый номер и дата составления корректировочного счета-фактуры, указанные в строке 1 корректировочного счета-фактуры. При заполнении этой графы в графе 4 указываются номер и дата составления счета-фактуры согласно строке 1б корректировочного счета-фактуры;

ж) в графе 7 - порядковый номер и дата исправления корректировочного счета-фактуры, указанные в строке 1а корректировочного счета-фактуры. Эта графа не заполняется в случае отсутствия данных, отраженных в строке 1а корректировочного счета-фактуры;

з) в графе 8 - наименование покупателя, указанное в строке 6 счета-фактуры, исправленного счета-фактуры (в строке 3 корректировочного счета-фактуры, исправленного корректировочного счета-фактуры);

к) графы 10 - 12 заполняются только комиссионером (агентом) при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров.

В графе 10 - наименование продавца, указанного в графе 8 части 2 журнала учета.

В этой графе указывается наименование продавца при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав комиссионером (агентом) от своего имени для комитента (принципала).

В этой графе также указывается наименование продавца-комитента (принципала), указанного в графе 8 части 2 журнала учета, при реализации комиссионером (агентом) от своего имени товаров (работ, услуг), имущественных прав покупателю;

л) в графе 11 - идентификационный номер налогоплательщика и код причины постановки на учет налогоплательщика-продавца, указанного в графе 10 части 1 журнала учета;

м) в графе 12 - номер счета-фактуры и дата составления полученного счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры), указанные в строке 1 счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры), отражаемые в графе 4 части 2 журнала учета.

При заполнении графы 12 указывается номер и дата счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры), выставленного продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав, указанным в графе 10 части 1 журнала учета, при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав комиссионером (агентом) от своего имени для комитента (принципала).

При заполнении графы 12 комиссионером (агентом), реализующим товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени покупателю, указываются номер и дата счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры), выставленного продавцом-комитентом (принципалом), указанным в графе 10 части 1 журнала учета, комиссионеру (агенту);

н) в графе 13 - наименование и код валюты в соответствии с Общероссийским классификатором валют, указанные в строке 7 счета-фактуры, исправленного счета-фактуры (в строке 4 корректировочного счета-фактуры, исправленного корректировочного счета-фактуры);

о) в графе 14 - стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав по счету-фактуре, указанная в графе 9 по строке "Всего к оплате" счета-фактуры, исправленного счета-фактуры. При отражении в части 1 журнала учета показателей по корректировочному счету-фактуре (исправленному корректировочному счету-фактуре) графа 14 не заполняется;

п) в графе 15 - сумма налога на добавленную стоимость по счету-фактуре, указанная в графе 8 по строке "Всего к оплате" счета-фактуры, исправленного счета-фактуры. При отражении в части 1 журнала учета показателей по корректировочному счету-фактуре (исправленному корректировочному счету-фактуре) графа 15 не заполняется;

При выставлении счетов-фактур (в том числе корректировочных), исправленных счетов-фактур (в том числе корректировочных) налогоплательщиками, указанными в статьях 145, 145.1 Налогового кодекса Российской Федерации, в которых отражены только операции, не облагаемые налогом на добавленную стоимость, **в графы 15, 18 или 19** соответственно вносится запись "без НДС".

При выставлении счетов-фактур (в том числе корректировочных), исправленных счетов-фактур (в том числе корректировочных) на товары (работы, услуги), имущественные права, в **которых одновременно отражены операции, облагаемые по налоговым ставкам в размерах 10 и 18 процентов, и операции, не облагаемые налогом на добавленную стоимость, в графах 15, 18 или 19** соответственно указывается общая итоговая сумма налога по таким счетам-фактурам.

В случае отсутствия в налоговом периоде выставленных счетов-фактур (в том числе корректировочных), исправленных счетов-фактур (в том числе корректировочных), счетов-фактур, составленных (в том числе исправленных) и не подлежащих выставлению, графы части 1 журнала учета не заполняются, а заполняются только строки журнала учета.

10. В части 2 (**полученные счета-фактуры**) журнала учета подлежат единой регистрации в хронологическом порядке по дате получения полученные счета-фактуры (в том числе корректировочные) и исправленные счета-фактуры (в том числе корректировочные).

11. В части 2 журнала учета указываются:

а) **в графе 1 - порядковый номер записи счета-фактуры** (в том числе корректировочного), исправленного счета-фактуры (в том числе корректировочного), полученных:

покупателем от продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе при перечислении продавцу оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

комиссионером (агентом), реализующим от своего имени товары (работы, услуги), имущественные права, от комитента (принципала);

комиссионером (агентом) на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав от комитента (принципала);

комиссионером (агентом), приобретающим от своего имени для комитента (принципала) товары (работы, услуги), имущественные права, от продавца этих товаров (работ, услуг), имущественных прав;

комиссионером (агентом) на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав от продавца;

комитентом (принципалом) от комиссионера (агента), приобретающего от своего имени для комитента (принципала) товары (работы, услуги), имущественные права;

продавцом от покупателя-налогоплательщика в связи с возвратом продавцу принятых покупателем на учет товаров;

комиссионером (агентом) от налогоплательщика-покупателя (комитента, принципала) в связи с возвратом продавцу принятых покупателем на учет товаров в случае приобретения комиссионером (агентом) от своего имени для комитента (принципала) товаров;

комиссионером (агентом) от налогоплательщика-покупателя в связи с возвратом продавцу-комитенту (принципалу) принятых покупателем на учет товаров в случае реализации комиссионером (агентом) от своего имени покупателю товаров;

в) **в графе 3** - код вида операции полученного счета-фактуры по перечню, утверждаемому федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

к) **в графе 10** - наименование субкомиссионера (субагента) (указывается в случае приобретения и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени субкомиссионера (субагента).

Графы 10 - 12 заполняются только комиссионером (агентом) при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров;

л) в графе 11 - идентификационный номер налогоплательщика и код причины постановки на учет субкомиссионера (субагента), указанного в графе 10;

м) в графе 12 - код вида сделки. В этой графе комиссионер (агент) указывает следующие коды вида сделки:

1 - при приобретении от своего имени для комитента (принципала) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2 - при реализации от своего имени товаров (работ, услуг), имущественных прав покупателю;

3 - при возврате продавцу налогоплательщиком-покупателем (комитентом, принципалом) принятых им на учет товаров в случае приобретения товаров комиссионером (агентом) от своего имени для комитента (принципала);

4 - при возврате продавцу (комитенту, принципалу) налогоплательщиком-покупателем принятых им на учет товаров в случае реализации комиссионером (агентом) от своего имени товаров покупателю;

13. **Организация, реализующая (приобретающая) товары (работы, услуги), имущественные**

права через свои обособленные подразделения, если эти подразделения от имени организации выставляют покупателям (получают от продавцов) счета-фактуры (в том числе корректировочные), исправленные счета-фактуры (в том числе корректировочные), ведет журнал учета по организации в соответствии с настоящим документом.

Журнал учета, составленный на бумажном носителе, подписывается до 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, руководителем организации (уполномоченным им лицом) или индивидуальным предпринимателем, прошнуровывается, его страницы пронумеровываются. *При этом страницы журнала учета, составленного организацией, скрепляются печатью этой организации.*

Журнал учета за налоговый период, составленный в электронном виде, подписывается усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя организации (уполномоченного им лица), индивидуального предпринимателя при передаче журнала учета в налоговый орган в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

5. Скорректированы правила ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость

В книге покупок указываются:

д) **в графе 2 - код вида операции** по перечню, утвержденному федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В случае одновременного отражения нескольких операций в счете-фактуре (в том числе корректировочном), в исправленном счете-фактуре (в том числе корректировочном) указывается одновременно несколько кодов через разделительный знак ";" (точка с запятой);

е) **в графе 3 - порядковый номер и дата счета-фактуры продавца.**

При отражении в книге покупок суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, в графе 3 указывается номер таможенной декларации на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации.

При ввозе на территорию Российской Федерации с территории государства - члена Таможенного союза товаров, в графе 3 книги покупок указываются номер и дата заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметками налоговых органов об уплате налога на добавленную стоимость;

ж) в графе 4 - порядковый номер и дата исправления счета-фактуры, указанные в строке 1а счета-фактуры. **При заполнении этой графы в графе 3 книги покупок указываются данные из строки 1 счета-фактуры.** Графа не заполняется в случае отсутствия данных, отраженных в строке 1а счета-фактуры;

з) **в графе 5 - порядковый номер и дата составления корректировочного счета-фактуры, указанные в строке 1 корректировочного счета-фактуры.** При заполнении этой графы в графах 3 и 4 книги покупок указываются соответствующие данные из строки 1б корректировочного счета-фактуры. Графа 4 книги покупок не заполняется в случае отсутствия данных в строке 1б корректировочного счета-фактуры;

и) **в графе 6 - порядковый номер и дата исправления корректировочного счета-фактуры, указанные в строке 1а корректировочного счета-фактуры.** Графа не заполняется в случае отсутствия данных, отраженных в строке 1а корректировочного счета-фактуры;

к) **в графе 7 - номер и дата документа, подтверждающего уплату налога, в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.**

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации в графе указываются реквизиты документов, подтверждающих фактическую уплату таможенному органу налога на добавленную стоимость.

л) в графе 8 - дата принятия на учет товаров (выполнения работ, оказания услуг), имущественных прав;

о) в графе 11 - наименование посредника (комиссионера, агента), приобретающего товары (работы, услуги), имущественные права по договору комиссии (агентскому договору) от своего имени для покупателя-комитента (принципала);

п) в графе 12 - идентификационный номер налогоплательщика и код причины постановки на учет посредника, указанного в графе 11 книги покупок;

р) **в графе 13 - номер таможенной декларации при реализации товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации, в случае если их таможенное декларирование предусмотрено таможенным законодательством Таможенного союза.** Графа 13 не заполняется при отражении в книге покупок данных по корректировочному (исправленному корректировочному) счету-фактуре;

с) в графе 14 - наименование и код валюты, которая является единой для всех перечисленных в счете-фактуре товаров (работ, услуг), имущественных прав, и ее цифровой код в соответствии с Общероссийским классификатором валют, в том числе при безденежных формах расчетов. **Эта графа заполняется только в случае приобретения товаров (работ, услуг), имущественных прав**

за иностранную валюту;

т) **в графе 15** - стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, указанная в графе 9 по строке "Всего к оплате" счета-фактуры, а в случае перечисления суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав - перечисленная сумма оплаты, частичной оплаты по счету-фактуре, включая налог на добавленную стоимость.

у) в графе 16 - сумма налога на добавленную стоимость по счету-фактуре, принимаемая к вычету в текущем налоговом периоде, исчисленная исходя из применяемых ставок, а в случае если сумма налога определяется расчетным методом, в том числе с суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, - по соответствующей ставке, определяемой согласно пункту 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

При приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по различным налоговым ставкам и (или) не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость, регистрация счета-фактуры в графе 16 книги покупок производится на сумму, на которую налогоплательщик имеет право на вычет и которая определяется с учетом положений пункта 10 статьи 165 и пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации. Регистрация исправленного счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры, исправленного корректировочного счета-фактуры), полученного от продавца, производится в книге покупок на сумму, определяемую с учетом той же пропорции, по которой производилась регистрация счета-фактуры по принятым к учету товарам (работам, услугам), имущественным правам.

Счета-фактуры на перечисленную сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, приобретаемых для использования одновременно в облагаемых и не облагаемых налогом на добавленную стоимость операциях, указанных в пункте 2 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, регистрируются на сумму, указанную в данном счете-фактуре.

7. При регистрации счета-фактуры, полученного от продавца на перечисленную сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, графы 8 и 13 не заполняются.

За каждый налоговый период (квартал) в книге покупок подводятся итоги по графе 16, которые используются при составлении налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

8. Стоимостные показатели книги покупок указываются в рублях и копейках, за исключением показателя, отражаемого в графе 15, в случае приобретения товаров (работ, услуг), имущественных прав за иностранную валюту.

14. Документы, которыми оформляется передача имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов и в которых указаны суммы налога, восстановленного акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, подлежат регистрации в книге покупок принимающей организации по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном статьей 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

18. При приобретении услуг по найму жилых помещений в период служебной командировки работников и услуг по перевозке работников к месту служебной командировки и обратно, включая услуги по предоставлению в пользование в поездах постельных принадлежностей, в книге покупок регистрируются счета-фактуры либо 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.

19. В книге покупок не регистрируются счета-фактуры (в том числе корректировочные, исправленные), полученные:

а) при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), включая основные средства и нематериальные активы;

в) комиссионером (агентом) от комитента (принципала) по переданным для реализации товарам (работам, услугам), имущественным правам, а также по полученной сумме оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

г) комиссионером (агентом) от продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав, выставленные на имя комиссионера (агента) по товарам (работам, услугам), имущественным правам, а также на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;
(в ред. Постановления Правительства РФ от 30.07.2014 N 735)

ЭКСПОРТНЫЕ ОПЕРАЦИИ:

**23(1). Счета-фактуры, составленные и зарегистрированные налогоплательщиками в книге продаж в соответствии с приложением N 5 к постановлению Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" при реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1, 2.1 - 2.8, 3, 3.1, 8, 9, 9.1, 12 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, в случае непредставления в налоговый орган в установленный статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации срок документов, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов, регистрируются ими в книге покупок в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявленной к вычету в порядке, установленном пунктом 10 статьи 171 и пунктом 3 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации.
(п. 23(1) введен Постановлением Правительства РФ от 30.07.2014 N 735)**

**23(2). Счета-фактуры, полученные покупателем от продавцов по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам, в отношении которых суммы налога были восстановлены в порядке, предусмотренном подпунктом 5 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, регистрируются в книге покупок на момент определения налоговой базы по операциям реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, с учетом особенностей, установленных статьей 167 Налогового кодекса Российской Федерации.
(п. 23(2) введен Постановлением Правительства РФ от 30.07.2014 N 735)**

6. Скорректированы правила ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость

1. Продавцы ведут книгу продаж, применяемую при расчетах по налогу на добавленную стоимость (далее - книга продаж), на бумажном носителе либо в электронном виде, предназначенную для регистрации счетов-фактур (контрольных лент контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности при реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг населению), а также корректировочных счетов-фактур, составленных продавцом при увеличении стоимости отгруженных (выполненных, оказанных, переданных) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

3. Регистрации в книге продаж подлежат составленные и (или) выставленные счета-фактуры (в том числе корректировочные) во всех случаях, когда возникает обязанность по исчислению налога на добавленную стоимость в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, в том числе при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), передаче имущественных прав, получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, получении средств, увеличивающих налоговую базу, выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, **возврате принятых на учет товаров**, а также при исполнении обязанностей налоговых агентов и осуществлении операций налогоплательщиками, использующими право на освобождение в соответствии со статьями 145, 145.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

В книге продаж указываются:

д) в графе 2 - код вида операции по перечню, утвержденному органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В случае одновременного отражения нескольких операций в счете-фактуре (в том числе корректировочном), в исправленном счете-фактуре (в том числе корректировочном) указывается одновременно несколько кодов через разделительный знак ";" (точка с запятой);

м) в графе 9 - наименование посредника-комиссионера (агента). Эта графа заполняется продавцом-комитентом (принципалом), в которой указывается наименование комиссионера (агента), реализующего товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени покупателю по договору комиссии (агентскому договору);

н) в графе 10 - идентификационный номер налогоплательщика и код причины постановки на учет посредника, указанного в графе 9 книги продаж;

п) в графе 12 - наименование и код валюты, которая является единой для всех перечисленных в счете-фактуре товаров (работ, услуг), имущественных прав, и ее цифровой код в соответствии с Общероссийским классификатором валют, в том числе при безденежных формах расчетов. Эта графа заполняется только в случае реализации товаров (работ, услуг),

имущественных прав за иностранную валюту;

р) в графе 13а - итоговая стоимость продаж по счету-фактуре, выраженная в иностранной валюте, включая налог на добавленную стоимость, а в случае получения суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав - полученная сумма оплаты, частичной оплаты по счету-фактуре, выраженная в иностранной валюте, включая налог на добавленную стоимость. Эта графа заполняется только в случае реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав за иностранную валюту.

с) в графе 13б - итоговая стоимость продаж по счету-фактуре, включая налог на добавленную стоимость, а в случае получения суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав - полученная сумма оплаты, частичной оплаты по счету-фактуре, включая налог на добавленную стоимость. Эта графа заполняется также и в случае реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав за иностранную валюту.

*т) в графе 14 - стоимость продаж, облагаемых налогом по налоговой ставке в размере 18 процентов, без учета налога на добавленную стоимость. **В случаях, предусмотренных пунктами 3, 4 и 5.1 статьи 154 и пунктами 1 - 4 статьи 155 Налогового кодекса Российской Федерации, указывается налоговая база, определенная в порядке, установленном пунктами 3, 4 и 5.1 статьи 154 и пунктами 1 - 4 статьи 155 Налогового кодекса Российской Федерации.***

у) в графе 15 - стоимость продаж, облагаемых налогом по налоговой ставке в размере 10 процентов, без учета налога на добавленную стоимость.

ф) в графе 16 - стоимость продаж по счету-фактуре, облагаемая налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов;

х) в графе 17 - сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная по ставке в размере 18 процентов стоимости продаж, а в случае если сумма налога определяется расчетным методом, в том числе с суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, - по соответствующей ставке, определяемой согласно пункту 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

ц) в графе 18 - сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная по ставке в размере 10 процентов стоимости продаж, а в случае если сумма налога определяется расчетным методом, в том числе с суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, - по соответствующей ставке, определяемой согласно пункту 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

ч) в графе 19 - итоговая стоимость продаж по счету-фактуре, освобождаемых от налога на добавленную стоимость в соответствии со статьями 145 и 145.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

8. При регистрации счета-фактуры, выставленного покупателю на полученную сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, графы 14 - 16 и 19 не заполняются.

За каждый налоговый период (квартал) в книге продаж подводятся итоги по графам 14 - 19, которые используются при составлении налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

9. Стоимость показатели книги продаж указываются в рублях и копейках, за исключением показателя, отражаемого в графе 13а, в случаях реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав за иностранную валюту.

11. При регистрации в книге продаж счетов-фактур и корректировочных счетов-фактур показатели в графах 13а - 19 книги продаж указываются с положительным значением, за исключением случаев аннулирования записи в книге продаж. При аннулировании указанных записей (до окончания текущего налогового периода) в книге продаж показатели в этих графах указываются с отрицательным значением.

При аннулировании записи в книге продаж (после окончания текущего налогового периода) по счету-фактуре (в том числе корректировочному) в связи с внесением в него исправлений используются дополнительные листы книги продаж за тот налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура (в том числе корректировочный) до внесения в него исправлений.

Исправленные счета-фактуры (исправленные корректировочные счета-фактуры) в указанных случаях регистрируются в книге продаж или дополнительном листе книги продаж по мере возникновения обязанности по уплате налога с указанием в соответствующих графах книги продаж, дополнительного листа книги продаж положительных значений.

13. Счета-фактуры, выставленные продавцами при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), передаче имущественных прав организациям и индивидуальным предпринимателям за наличный расчет, подлежат регистрации в книге продаж. При этом показания контрольных лент контрольно-кассовой техники регистрируются в книге продаж без учета сумм, указанных в соответствующих счетах-фактурах.

Продавцы, выполняющие работы и оказывающие платные услуги непосредственно населению без применения контрольно-кассовой техники, но с выдачей документов строгой

отчетности в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, регистрируют в книге продаж вместо счетов-фактур документы строгой отчетности, утвержденные в установленном порядке и выставленные покупателям, либо суммарные данные документов строгой отчетности на основании описи, составленной по итогам продаж за календарный месяц.

17. При получении денежных средств в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав продавцы регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные покупателю на полученную сумму оплаты, частичной оплаты.

При безденежных формах расчетов продавцы регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные покупателю на полученную сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При получении суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), указанных в абзацах третьем - пятом пункта 1 статьи 154 Налогового кодекса Российской Федерации, а также при получении указанной суммы оплаты налогоплательщиками, использующими право на освобождение в соответствии со статьями 145, 145.1 Налогового кодекса Российской Федерации, счета-фактуры продавцом не составляются.

22(1). При реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1, 2.1 - 2.8, 3, 3.1, 8, 9, 9.1 и 12 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, в случае непредставления налогоплательщиками в налоговый орган в установленный статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации срок документов, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов, налогоплательщики регистрируют в книге продаж счета-фактуры, составленные в одном экземпляре, при исчислении налога по ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации. (п. 22(1) введен Постановлением Правительства РФ от 30.07.2014 N 735)

Вопрос: *О налогообложении НДС процентов по коммерческому кредиту, полученных продавцом от покупателя при реализации товаров в рассрочку.*

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 21 августа 2014 г. N 03-07-11/41787

В связи с письмом по вопросу налогообложения налогом на добавленную стоимость сумм процентов, полученных продавцом от покупателя за рассрочку оплаты товаров, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Кроме того, подпунктом 2 пункта 1 статьи 162 Кодекса установлено, что налоговая база по налогу на добавленную стоимость увеличивается на суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

В соответствии с Постановлением Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 7 августа 2012 г. по делу N А12-542/2012, в передаче которого в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации было отказано определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 1 ноября 2012 г. N ВАС-14084/12, проценты, начисленные на сумму денежных средств, по уплате которой предоставляется рассрочка, являются платой за коммерческий кредит, а не за реализацию имущества, в связи с чем не являются доходом от реализации этого имущества, а относятся к внереализационным доходам, не связанным с реализацией, и не являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Пунктом 12 постановления от 8 октября 1998 г. Пленума Верховного Суда Российской Федерации N 13 и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации N 14 "О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами" разъяснено, что согласно статье 823 Гражданского кодекса Российской Федерации к коммерческому кредиту относятся гражданско-правовые обязательства, предусматривающие отсрочку или рассрочку оплаты товаров, работ или услуг, а также предоставление денежных средств в виде аванса или предварительной оплаты. Если иное не предусмотрено правилами о договоре, из которого возникло соответствующее обязательство, и не противоречит существу такого обязательства, к коммерческому кредиту применяются нормы о договоре займа (пункт 2 статьи 823 Гражданского кодекса Российской Федерации). Проценты, взимаемые за пользование коммерческим кредитом (в том числе суммами аванса, предварительной

оплаты), являются платой за пользование денежными средствами.

Учитывая изложенное, а также принимая во внимание, что на основании подпункта 15 пункта 3 статьи 149 Кодекса проценты по займам освобождены от налогообложения налогом на добавленную стоимость, суммы процентов, получаемые продавцом от покупателя при реализации товаров в рассрочку на условиях коммерческого кредита, не включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость и не подлежат налогообложению этим налогом.

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.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
О.Ф.ЦИБИЗОВА

21.08.2014

Вопрос: О возможности включения доходов в виде процентов по ценной бумаге (векселю) в расчет пропорции для целей раздельного учета НДС.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 18 августа 2014 г. N 03-07-05/41205

В связи с письмом по вопросу ведения раздельного учета налога на добавленную стоимость при начислении процентов по приобретенной ценной бумаге (векселю) Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно пункту 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав, используемых для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения, и с учетом особенностей, установленных пунктом 4.1 статьи 170 Кодекса.

В соответствии с пунктом 4.1 статьи 170 Кодекса указанная пропорция 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 с учетом особенностей, установленных данным пунктом статьи 170 Кодекса, которыми особенности определения вышеуказанной пропорции при начислении процентов по приобретенным ценным бумагам не установлено.

Учитывая изложенное, а также принимая во внимание, что доходы в виде процентов по ценной бумаге не являются выручкой от реализации товаров (работ, услуг), такие доходы, получаемые налогоплательщиком, при определении вышеуказанной пропорции не учитываются.

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.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
О.Ф.ЦИБИЗОВА

18.08.2014

Вопрос: О раздельном учете НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для операций, облагаемых НДС по ставкам 18 и 0 процентов.

Ответ:

ПИСЬМО

от 13 августа 2014 г. N 03-07-08/40417

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо об учете сумм налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, как облагаемых налогом на добавленную стоимость, так и освобождаемых от налогообложения, и сообщает.

Пунктом 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) установлена обязанность налогоплательщиков по ведению отдельного учета сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) в случае их использования для осуществления операций, подлежащих налогообложению и освобождаемых от налогообложения.

В то же время согласно абзацу седьмому пункта 4 статьи 170 Кодекса налогоплательщикам, осуществляющим операции, как подлежащие, так и не подлежащие налогообложению налогом на добавленную стоимость, предоставлено право не вести отдельный учет сумм налога на добавленную стоимость в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг). При этом суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами товаров (работ, услуг) в указанных налоговых периодах, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 172 Кодекса.

Следует отметить, что согласно положениям пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), подлежат вычетам в случае использования этих товаров (работ, услуг) для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, после их принятия на учет на основании счетов-фактур, выставленных продавцами. В связи с этим вычет сумм налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, не подлежащих налогообложению, в случае, если расходы на такие операции составляют менее 5 процентов общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг) за соответствующий налоговый период, осуществляется в порядке, определенном пунктом 1 статьи 172 Кодекса, с учетом особенностей, установленных налогоплательщиком в его учетной политике.

Пунктом 3 статьи 172 Кодекса установлен особый порядок налоговых вычетов в отношении операций, облагаемых по нулевой ставке, согласно которому вычет налога по приобретенным товарам (работам, услугам) производится на момент определения налоговой базы, установленный статьей 167 Кодекса.

Таким образом, в случае осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость по ставкам 18 и 0 процентов, в целях соблюдения норм Кодекса налогоплательщик должен вести отдельный учет сумм этого налога по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления таких операций. При этом в соответствии с пунктом 10 статьи 165 Кодекса порядок определения суммы налога на добавленную стоимость, относящейся к товарам (работам, услугам), приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых налогом по нулевой ставке, устанавливается в принятой налогоплательщиком учетной политике для целей налогообложения.

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 7 августа 2007 г. N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
О.Ф.ЦИБИЗОВА

13.08.2014

Вопрос: Об учете компенсации недополученных доходов при оказании услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, освобождаемых от НДС, при расчете пропорции согласно п. 4 ст. 170 НК РФ.

Ответ:

ПИСЬМО

от 13 августа 2014 г. N 03-07-11/40420

В связи с письмом по вопросу ведения раздельного учета в целях налога на добавленную стоимость Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации независимо от источника финансирования. При этом статьей 149 Кодекса установлен перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) налогом на добавленную стоимость.

Так, в соответствии с подпунктом 7 пункта 2 статьи 149 Кодекса реализация услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного) не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) налогом на добавленную стоимость. При этом в целях статьи 149 Кодекса к услугам по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования относятся услуги по перевозке пассажиров по единым условиям перевозок пассажиров по единым тарифам за проезд, установленным органами местного самоуправления, в том числе с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке.

На основании пункта 4 статьи 149 Кодекса в случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

Согласно пункту 4 статьи 170 Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщикам по товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и освобождаемых от налогообложения операций, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения, и с учетом особенностей, установленных пунктом 4.1 статьи 170 Кодекса.

В соответствии с пунктом 4.1 статьи 170 Кодекса указанная пропорция 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.

Согласно пункту 1 статьи 105.4 Кодекса при совершении налогоплательщиками сделок, в отношении которых предусмотрено регулирование цен посредством установления цены или согласования с уполномоченным органом исполнительной власти формулы цены, установления максимальных и (или) минимальных предельных цен, надбавок к цене или скидок с цены либо посредством иных ограничений на рентабельность или прибыль в указанных сделках, цены таких сделок признаются рыночными для целей налогообложения с учетом особенностей, установленных данной статьей Кодекса. Указанные особенности учитываются, если регулирование цен осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации, актами Правительства Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, муниципальными правовыми актами, нормативными правовыми актами уполномоченных органов, нормативными правовыми актами иностранных государств, а также международными договорами Российской Федерации.

Учитывая изложенное, денежные средства, полученные в виде компенсации недополученных доходов при оказании услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, освобождаемых от налогообложения налогом на добавленную стоимость, учету при расчете вышеуказанной пропорции не подлежат.

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

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
О.Ф.ЦИБИЗОВА

13.08.2014

ПИСЬМО

от 8 мая 2014 г. N ГД-4-3/8852

О ДОКУМЕНТАЛЬНОМ ПОДТВЕРЖДЕНИИ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИХ РАСХОДОВ

Федеральная налоговая служба в целях организации практической деятельности налоговых органов по администрированию налога на прибыль организаций сообщает.

В соответствии с подпунктом 22 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 264 Кодекса. В целях налогообложения указанные расходы подлежат нормированию.

При этом, Главой 25 Кодекса не предусмотрен конкретный перечень документов, подтверждающих указанные расходы.

Пунктом 10 раздела IV ("дорожной карты") "Совершенствование налогового администрирования", утвержденной Распоряжением Правительства Российской Федерации от 10.02.2014 N 162-р, предусмотрено мероприятие, связанное с сокращением количества документов, которые требуются для подтверждения представительских расходов.

В рамках реализации данного пункта указанной "дорожной карты" Министерством финансов Российской Федерации направлено разъяснение от 10.04.2014 N 03-03-Р3/16288.

Пунктом 1 статьи 252 Кодекса установлено, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Использование налогоплательщиком приобретенных им материальных запасов, а также потребление результатов работ (услуг), выполненных (оказанных) сторонними организациями в целях установления и поддержания сотрудничества с контрагентами или потенциально возможными партнерами, является фактом хозяйственной жизни налогоплательщика, поскольку оказывает влияние на его финансовое положение.

В соответствии с пунктом 1 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Федеральный закон N 402-ФЗ) каждый факт хозяйственной жизни подлежит документированию, в том числе и осуществление расходования средств в представительских целях.

Согласно подпункту 1 абзаца 9 статьи 313 Кодекса подтверждением данных налогового учета являются первичные учетные документы.

Таким образом, помимо первичных учетных документов, подтверждающих факт приобретения товаров, работ услуг (в том числе прилагаемых к авансовому отчету), достаточно любого первичного документа, отвечающего критериям статьи 9 Федерального закона N 402-ФЗ, из содержания которого следует, что данные приобретения использованы организацией при проведении мероприятий, предусмотренных пунктом 2 статьи 264 Кодекса.

Учитывая изложенное, в целях устранения избыточных требований о подтверждении представительских расходов, ФНС России поручает довести до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков настоящее письмо с позицией Министерства финансов Российской Федерации.

Государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.Ю.ГРИГОРЕНКО

Вопрос: Об учете доходов от услуг по выгрузке и погрузке грузов, приходящихся на разные налоговые периоды, для целей налога на прибыль.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 20 августа 2014 г. N 03-03-06/1/41591

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

Порядок признания доходов при методе начисления установлен статьей 271 Налогового

кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), пунктом 3 которой предусмотрено, что для доходов от реализации, если иное не предусмотрено главой 25 Кодекса, датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемой в соответствии с пунктом 1 статьи 39 Кодекса, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

Вместе с тем следует отметить, что предусмотренный статьей 316 Кодекса порядок налогового учета доходов от реализации по производствам с длительным технологическим циклом не распространяется на услуги по выгрузке и погрузке грузов.

Доходы от оказания услуг по выгрузке и погрузке грузов, приходящиеся на разные налоговые периоды, для целей налогообложения могут быть учтены на дату реализации данных услуг независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату.

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.

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

20.08.2014

Вопрос: О документальном подтверждении расходов для целей налога на прибыль.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 20 августа 2014 г. N 03-03-06/1/41598

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о документальном подтверждении расходов в целях исчисления налога на прибыль и сообщает следующее.

В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ), вступившим в силу 1 января 2013 г., каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Законом N 402-ФЗ установлен перечень обязательных реквизитов первичного учетного документа.

На основании статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 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.

Согласно статье 313 Кодекса налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Кодексом. Подтверждением данных налогового учета являются в том числе первичные учетные документы, соответствующие требованиям статьи 9 Закона N 402-ФЗ.

При этом система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные

органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Одновременно сообщаем, что положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329, осуществление Минфином России функции по разработке и утверждению унифицированных форм первичных учетных документов не предусмотрено.

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

20.08.2014

Вопрос: Об учете расходов, связанных с командированием работников в выходные дни, для целей налога на прибыль.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 августа 2014 г. N 03-03-10/39800

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке учета для целей налогообложения прибыли организаций расходов, связанных с командированием работников в выходные дни, и сообщает следующее.

Согласно статье 166 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ) служебная командировка - поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

В соответствии с пунктом 5 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 N 749, оплата труда работника в случае привлечения его к работе в выходные или нерабочие праздничные дни производится в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.

В соответствии со статьями 106 и 107 ТК РФ выходные дни и нерабочие праздничные дни - это время, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей.

Статьей 167 ТК РФ предусмотрено, что при направлении работника в служебную командировку ему гарантируется сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой.

Оплата труда в выходные и нерабочие праздничные дни производится в порядке, установленном статьей 153 ТК РФ.

В целях главы 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

1. Согласно статье 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Пунктом 3 статьи 255 НК РФ установлено, что к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли организаций относятся, в частности, начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, если правила внутреннего распорядка, утвержденные руководителем организации, предусматривают режим работы в выходные и праздничные дни, затраты, связанные с выплатой компенсации работникам за дни отъезда в командировку и дни прибытия из командировки, приходящиеся на выходные дни, могут быть учтены в составе расходов на оплату труда на основании пункта 3 статьи 255 НК РФ при условии их соответствия критериям, установленным пунктом 1 статьи 252 НК РФ.

2. Согласно подпункту 12 пункта 1 статьи 264 Кодекса к прочим расходам, связанным с

производством и реализацией, относятся, в частности, расходы на командировки, включая расходы на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы.

При отнесении затрат на оплату проезда работника к месту командировки и обратно к расходам, учитываемым в целях налогообложения прибыли организаций, необходимо принимать во внимание, что указанные затраты были бы понесены в любом случае вне зависимости от срока пребывания работника в месте назначения.

Расходы на приобретение проездного билета для проезда работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы в выходные дни, предшествующие дню начала командировки, или в выходные дни, следующие за датой окончания командировки, могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций.

При этом указанные расходы включаются в налоговую базу по налогу на прибыль, если дата выезда из места командировки к месту постоянной работы (дата отправления работника к месту командировки) совпадает с датой, на которую приобретен такой проездной билет, а также если задержка выезда командированного из места командировки (либо более ранний выезд работника к месту назначения) произошла с разрешения руководителя, подтверждающего в соответствии с установленным порядком целесообразность произведенных расходов.

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

11.08.2014

Вопрос: О финансировании мероприятий по улучшению условий и охране труда, а также об учете затрат на осуществление таких мероприятий при исчислении налога на прибыль.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ЗДРАВООХРАНЕНИЯ И СОЦИАЛЬНОГО РАЗВИТИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

ПИСЬМО

от 25 мая 2012 г. N ТЗ/3159-3-5

Управлением надзора и контроля за соблюдением законодательства о труде Федеральной службы по труду и занятости в пределах компетенции рассмотрено обращение по вопросу финансирования мероприятий по охране труда, полученное по электронной почте.

Финансирование мероприятий по улучшению условий и охраны труда, в соответствии со ст. 226 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ), осуществляется, в частности, за счет работодателей (за исключением государственных унитарных предприятий и федеральных учреждений) в размере не менее 0,2% суммы затрат на производство продукции (работ, услуг).

Типовой перечень ежегодно реализуемых работодателем за счет указанных средств мероприятий по улучшению условий и охраны труда и снижению уровней профессиональных рисков устанавливается федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере труда.

В соответствии со ст. 226 ТК РФ и пп. 5.2.65(б) Положения о Минздравсоцразвития России, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 321, издан Приказ Минздравсоцразвития России от 01.03.2012 N 181н, которым утвержден Типовой перечень ежегодно реализуемых работодателем мероприятий по улучшению условий и охраны труда и снижению уровней профессиональных рисков, включающий мероприятие по проведению в установленном порядке работ по аттестации рабочих мест по условиям труда, оценку уровней профессиональных рисков (далее - Типовой перечень).

Учитывая, что трудовое законодательство ранее не содержало перечня мероприятий по улучшению условий труда работников, работодатель был вправе использовать предусмотренные на эти цели денежные средства по своему усмотрению. Некоторые работодатели за счет средств, выделенных на финансирование мероприятий по охране труда, осуществляли финансирование мероприятий, не имеющих прямого отношения к улучшению условий труда на рабочих местах. Например, некоторые работодатели в первую очередь решали вопросы социального характера, обеспечивая рабочих горячим питанием и т.п., но не уделяли внимания техническому оснащению рабочих мест. Типовой перечень ориентирован на решение данной проблемы.

Таким образом, применение положений ст. 226 ТК РФ ограничено целевой направленностью проводимых мероприятий по улучшению условий и охраны труда.

Минфин России Письмом от 09.08.2011 N 03-03-06/4/95 разъяснил работодателям, что затраты на осуществление мероприятий по улучшению условий и охраны труда могут быть учтены в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, на основании пп.

7 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) при условии соответствия их критериям, установленным ст. 252 НК РФ.

В силу пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, в частности, относятся расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации.

По другим вопросам обращения, по нашему мнению, следует руководствоваться положениями налогового законодательства Российской Федерации.

Заместитель начальника Управления
надзора и контроля за соблюдением
законодательства о труде - начальник
организационно-методического отдела
Минздравсоцразвития России
Н.Н.КАЛИННИКОВА

25.05.2012

Постановление ФАС Московского округа от 03.04.2014 N Ф05-1769/2014 по делу N А40-17207/13

По мнению общества, вывод ИФНС о неправомерности невключения в состав доходов проверяемого периода кредиторской задолженности перед ликвидированным контрагентом является незаконным, поскольку данная задолженность согласно п. 2 ст. 266 НК РФ включена обществом во внереализационные доходы последующих налоговых периодов, когда истек срок исковой давности.

Как указал суд, признавая позицию общества неправомерной, п. 2 ст. 266 НК РФ в данном случае неприменим, поскольку речь идет не о дебиторской, а о кредиторской задолженности. Периодом, в котором следует отражать кредиторскую задолженность для целей бухгалтерского и налогового учета, признается тот период, в котором наступает событие, связанное с моментом прекращения обязательств. С момента ликвидации кредитора у налогоплательщика прекращается обязательство по оплате, в связи с чем факт ликвидации относится к иным основаниям, по которым спорная сумма кредиторской задолженности подлежала включению в состав внереализационных доходов того налогового периода, когда кредитор был исключен из ЕГРЮЛ.

Постановление ФАС Московского округа от 07.03.2014 N Ф05-1372/2014 по делу N А40-154006/12

По мнению ИФНС, налогоплательщик неправомерно не включил в состав внереализационных доходов сумму государственной пошлины, возмещенной ему по определению арбитражного суда об утверждении мирового соглашения, что повлекло завышение убытка по налогу на прибыль.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС правомерной, поскольку мировое соглашение, утвержденное судом и содержащее условия о распределении судебных расходов, к которым относится уплаченная при обращении в суд государственная пошлина, является сделкой, то условие о выплате истцу 50% государственной пошлины фактически является признанием должником суммы возмещения убытков, к которым подлежат применению п. 3 ст. 250 НК РФ, налогоплательщик обязан был включить полученную от должника государственную пошлину в состав внереализационных доходов.

Постановление ФАС Московского округа от 13.02.2014 N Ф05-23/2014 по делу N А40-66604/13-116-146

По мнению общества, инспекцией необоснованно исключены расходы в 2010 году по актам оказанных услуг по передаче электроэнергии за ноябрь, декабрь 2008 г., так как акты по услугам получены 27.02.2010.

Признавая позицию общества правомерной, суд, руководствуясь положениями ст. ст. 252, 254, 272 НК РФ, пришел к выводу о правомерном и обоснованном учете обществом расходов на оказание услуг по передаче электроэнергии, относящихся к 2008 году, в целях налогообложения прибыли в 2010 году, то есть в том налоговом периоде, когда налогоплательщиком были подписаны акты приемки-передачи услуг (работ).

Постановление ФАС Московского округа от 13.02.2014 N Ф05-17548/2013 по делу N А40-55068/13

По мнению ИФНС, обществом завышены внереализационные расходы за 2009 год вследствие неправомерного включения в их состав расходов в виде убытков прошлых лет по работам (услугам), выполненным (оказанным) контрагентами общества в 2007 - 2008 годах.

Суд, признавая позицию ИФНС неправомерной, исходил из того, что условия для отнесения затрат в виде арендной платы за 2007 - 2008 год и в связи с оплатой комиссии банка были

соблюдены обществом в 2009 году, когда ему были предъявлены документы, служащие основанием для расчетов.

Постановление ФАС Московского округа от 07.03.2014 N Ф05-1444/2014 по делу N А40-46678/13

По мнению налогоплательщика, ИФНС необоснованно отказала ему в праве учесть в составе расходов дебиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС правомерной, нормы НК РФ не предоставляют налогоплательщику права на произвольный выбор налогового периода, в котором в состав внереализационных расходов включается безнадежная ко взысканию задолженность. Нормы ст. ст. 265, 266 НК РФ, в совокупности с нормами законодательства о бухгалтерском учете, предусматривают обязанность налогоплательщика учесть суммы обязательств дебиторов, по которым истек срок исковой давности, в составе внереализационных расходов в определенный налоговый период (год истечения срока исковой давности). Период, произвольно выбранный налогоплательщиком, правомерно оценен ИФНС как незаконный.

Определение ВАС РФ от 17.04.2014 N ВАС-3752/14 по делу N А37-2580/2012

Суд признал неправомерным включение налогоплательщиком в состав затрат на проживание работников подрядчиков, поскольку в договорах подряда отсутствовали положения, возлагающие на налогоплательщика (заказчика) обязательства по материальному содействию подрядчику в выполнении последним своих обязательств перед работниками, в том числе посредством предоставления им бесплатного проживания и обслуживания в вахтовом поселке.

Постановление ФАС Московского округа от 25.02.2014 N Ф05-735/2014 по делу N А40-50570/13-90-170

Суд признал неправомерным включение налогоплательщиком в состав расходов убытков от списания безнадежного долга, поскольку данные расходы не подтверждены документально. Суд не принял в качестве доказательства несения расходов переписку налогоплательщика с контрагентом о предложении заключить договор аренды, а также счет-фактуру, указав, что переписка не принимается в качестве косвенного доказательства несения расхода, а счет-фактура не предназначен для подтверждения расходов и не может подменять первичный документ бухгалтерского учета, счет-фактура подписывается только должностными лицами продавца и не свидетельствует о согласии покупателя с его содержанием.