

## **"Изменения в налогообложении с 2016 года, сложные и актуальные вопросы исчисления НДС и налога на прибыль в 2015 году, необоснованная налоговая выгода, основания для применения, учетная политика на 2016 год".**

### **Налог на прибыль организаций (гл. 25 НК РФ)**

**С 1 января 2016 года**

#### **Амортизируемым признается имущество с первоначальной стоимостью свыше 100 тыс. руб.**

Такое изменение внесено в п. 1 ст. 256 НК РФ. Тот же критерий используется при определении стоимости основного средства для отнесения его к амортизируемому имуществу (п. 1 ст. 257 НК РФ). Эти правила применимы к амортизируемому имуществу, введенному в эксплуатацию начиная с 1 января 2016 года.

*Изменения предусмотрены Федеральным законом от 08.06.2015 N 150-ФЗ*

#### **Изменяются предельные значения процентных ставок по обязательствам из контролируемых сделок**

Если рублевые долговые обязательства возникли из контролируемых сделок, то при расчете налога на прибыль предельные значения процентов по таким обязательствам составляют 75% и 125% ключевой ставки ЦБ РФ (п. 1.2 ст. 269 НК РФ).

*Изменения предусмотрены Федеральным законом от 08.03.2015 N 32-ФЗ*

#### **Возрастает число фирм, вносящих только квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль**

Это связано с увеличением с 10 до 15 млн руб. лимита среднеквартальной суммы доходов от реализации, определяемого за предыдущие четыре квартала (п. 3 ст. 286 НК РФ в новой редакции). Такие платежи следует перечислить не позднее 28 календарных дней с даты окончания отчетного периода.

*Изменения предусмотрены Федеральным законом от 08.06.2015 N 150-ФЗ*

### **Налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ)**

**С 1 января 2016 года**

#### **Унитарные предприятия определяют налог на имущество по кадастровой стоимости недвижимости**

Правило касается юрлиц, владеющих на праве хозяйственного ведения объектом недвижимости, по которому налоговая база определяется как его кадастровая стоимость (пп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК РФ в новой редакции).

Сейчас предусмотрено, что исчислять налог на имущество организаций по кадастровой стоимости объекта должны только их собственники. Если недвижимое имущество, по которому налоговая база определяется с учетом установленных в ст. 378.2 НК РФ особенностей, принадлежит организации на праве хозяйственного ведения и учитывается у нее на балансе как объект основных средств, то налог следует исчислять исходя из среднегодовой стоимости объекта. Такой позиции придерживается Минфин России.

*Изменения предусмотрены Федеральным законом от 29.11.2014 N 382-ФЗ*

## **ПРАВИТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **РАСПОРЯЖЕНИЕ от 3 апреля 2015 г. N 593-р**

Утвердить прилагаемые изменения, которые вносятся в раздел II плана мероприятий ("дорожной карты") "Поддержка доступа на рынки зарубежных стран и поддержка экспорта", утвержденного распоряжением Правительства Российской Федерации от 29 июня 2012 г. N 1128-р (Собрание законодательства Российской Федерации, 2012, N 28, ст. 3928; 2014, N 10, ст. 1058; N 28, ст. 4102; N 44, ст.

Председатель Правительства  
Российской Федерации  
Д.МЕДВЕДЕВ

Утверждены  
распоряжением Правительства  
Российской Федерации  
от 3 апреля 2015 г. N 593-р

**ИЗМЕНЕНИЯ,  
КОТОРЫЕ ВНОСЯТСЯ В РАЗДЕЛ II ПЛАНА МЕРОПРИЯТИЙ ("ДОРОЖНОЙ  
КАРТЫ") "ПОДДЕРЖКА ДОСТУПА НА РЫНКИ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН  
И ПОДДЕРЖКА ЭКСПОРТА"**

Изложить раздел II плана мероприятий ("дорожной карты") "Поддержка доступа на рынки зарубежных стран и поддержка экспорта" в следующей редакции:

**"II. План мероприятий ("дорожная карта") "Поддержка доступа  
на рынки зарубежных стран и поддержка экспорта"**

2. Распространение общего порядка налоговых вычетов налога на добавленную стоимость по мере принятия на учет приобретенных товаров (работ, услуг) и при наличии по ним счетов-фактур в отношении экспортеров	федеральный закон о внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации	сокращены средства, отвлекаемые из оборота	июль 2015 г.	Минфин России, ФНС России, Минэкономразвития России, иные заинтересованные федеральные органы исполнительной власти с участием некоммерческих организаций, в том числе объединяющих субъектов профессиональной и (или) предпринимательской деятельности
3. Установление возможности представления налоговому органу для подтверждения применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость внешнеторгового контракта (договора), заключенного путем составления одного документа, подписанного сторонами, либо путем обмена документами, подтверждающими все существенные условия сделки на поставку товаров в соответствии с положениями Гражданского кодекса Российской Федерации	федеральный закон о внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации	издан федеральный закон, позволяющий экспортерам представлять налоговому органу для подтверждения применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость внешнеторговый контракт, договор либо иной документ, подтверждающий все существенные условия договорных отношений между продавцом и покупателем в соответствии с положениями Гражданского кодекса	июль 2015 г.	Минфин России, ФНС России

		Российской Федерации		
4. Подготовка предложений об упрощении порядка подтверждения факта вывоза товаров в государства - члены Евразийского экономического союза для целей подтверждения применения нулевой ставки (освобождения от налогообложения) и возмещения налога на добавленную стоимость	доклад в Правительство Российской Федерации	представлен доклад с предложениями об упрощении порядка подтверждения факта вывоза товаров в государства - члены Евразийского экономического союза для целей подтверждения применения нулевой ставки (освобождения от налогообложения) и возмещения налога на добавленную стоимость	апрель 2015 г.	Минфин России, ФНС России
5. Направление в Евразийскую экономическую комиссию предложений о внесении изменений в Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение N 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.)	проект протокола о внесении изменений в Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.	предложены условия подтверждения факта вывоза товаров в государства - члены Евразийского экономического союза для применения ставки налога на добавленную стоимость в размере 0 процентов при экспорте товаров, сопоставимые по комфортности с условиями подтверждения факта вывоза товаров в государства, не входящие в Евразийский экономический союз	ноябрь 2015 г.	Минфин России, ФНС России
6. Учет обстоятельств, связанных с отсутствием вины экспортера в случае незначительного нарушения срока (не более 10 календарных дней) зачисления денежных средств из-за действий (бездействия) кредитной организации, осуществляющей расчеты по экспортным контрактам	нормативный правовой акт	исключение административной ответственности при незначительном нарушении срока (не более 10 календарных дней) зачисления денежных средств из-за действий (бездействия) кредитной организации, осуществляющей расчеты по экспортным контрактам, в связи с отсутствием вины экспортера	сентябрь 2015 г.	Росфиннадзор
7. Внесение изменений в часть 5 статьи 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, предусматривающих дифференциацию санкций в зависимости от количества дней	федеральный закон о внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях	в часть 5 статьи 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях внесены изменения, предусматривающие дифференциацию	сентябрь 2015 г.	Минфин России, Росфиннадзор, ФТС России, ФНС России, Минэкономразвития России

просрочки получения (возврата)  
денежных средств

санкций, исходя из  
принципов их  
соразмерности и  
адекватности  
совершенным  
правонарушениям

**Вопрос:** О применении вычетов по НДС при перечислении авансовых платежей в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг, имущественных прав) в иностранной валюте.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО**

**от 1 октября 2015 г. N ГД-4-3/17141@**

Федеральная налоговая служба в связи с обращением ОАО о порядке принятия к вычету налога на добавленную стоимость (далее - НДС) покупателем при перечислении авансовых платежей в иностранной валюте сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 12 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), суммы НДС, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг, имущественных прав) при получении таких сумм оплаты (частичной оплаты), подлежат вычетам.

При этом пунктом 9 статьи 172 Кодекса установлено, что указанные вычеты производятся на основании следующих документов:

- **счета-фактуры, выставленного продавцом при получении авансового платежа;**
- **документов, подтверждающих фактическое перечисление авансового платежа покупателем;**
- **договора, предусматривающего перечисление авансового платежа.**

Таким образом, при перечислении авансового платежа в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг, имущественных прав) в иностранной валюте сумма налога, подлежащая вычету у налогоплательщика-покупателя, пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату перечисления авансового платежа. При этом вычеты сумм налога, предъявленных продавцом покупателю, производятся при выполнении вышеперечисленных условий.

Аналогичная позиция изложена в письме ФНС России от 24.09.2012 N ЕД-4-3/15921@.

Действительный  
государственный советник  
Российской Федерации  
3 класса  
Д.Ю.ГРИГОРЕНКО

01.10.2015

**Вопрос:** О представлении в налоговый орган документов при проведении камеральной проверки декларации по НДС.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО**

**от 10 августа 2015 г. N СД-4-15/13914@**

Федеральная налоговая служба, рассмотрев письмо <...> по вопросу представления в налоговый орган документов в рамках проводимых камеральных налоговых проверок по налогу на добавленную стоимость, сообщает следующее.

Согласно пункту 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налоговые органы вправе требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов.

Подпунктом 6 пункта 1 статьи 23 Кодекса установлена обязанность налогоплательщика представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

В соответствии со статьей 88 Кодекса камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

В соответствии с пунктом 8 статьи 88 Кодекса установлены особенности проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, в которых заявлено право на возмещение налога.

Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 Кодекса правомерность применения налоговых вычетов.

Согласно пункту 1 статьи 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные статьей 171 Кодекса налоговые вычеты.

Согласно пункту 2 статьи 171 и пункту 1 статьи 172 Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщикам при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, в случае их использования для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, подлежат вычетам после принятия этих товаров (работ, услуг), имущественных прав на учет, на основании счетов-фактур, выставленных продавцами товаров (работ, услуг), и при наличии соответствующих первичных документов.

В соответствии с пунктом 2 статьи 173 Кодекса в случае если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса и увеличенную на суммы налога, восстановленного в соответствии с пунктом 3 статьи 170 Кодекса, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 146 Кодекса, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьями 176 и 176.1 Кодекса, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Согласно пункту 5 статьи 174 Кодекса налогоплательщики (в том числе являющиеся налоговыми агентами), а также лица, указанные в пункте 5 статьи 173 Кодекса, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено главой 21 Кодекса.

В соответствии с пунктом 5.1 статьи 174 Кодекса в налоговую декларацию подлежат включению сведения, указанные в книге покупок и книге продаж налогоплательщика.

Согласно пункту 8.1 статьи 88 Кодекса при выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, либо при выявлении несоответствия сведений об операциях, содержащихся в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащимся в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком (иным лицом, на которое в соответствии с главой 21 Кодекса возложена обязанность по представлению налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость), или в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, на которое в соответствии с главой 21 Кодекса возложена соответствующая обязанность, в случае, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджетную систему Российской Федерации, либо о завышении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, налоговый орган также вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям.

**В этой связи, по мнению ФНС России, в указанных случаях налоговый орган в рамках проведения камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость**

**вправе истребовать копии книги продаж, книги покупок, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, а также выставленные счета-фактуры.**

Государственный советник  
Российской Федерации  
3 класса  
Д.С.САТИН

10.08.2015

**Вопрос:** О порядке восстановления НДС, ранее принятого к вычету по объектам недвижимости, которые начинают использоваться в операциях, не облагаемых данным налогом.

**Ответ:**

## **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

#### **ПИСЬМО**

**от 21 мая 2015 г. N ГД-4-3/8564@**

Федеральная налоговая служба рассмотрела обращение ОАО о порядке восстановления сумм налога на добавленную стоимость (далее - НДС), ранее принятых к вычету по объектам недвижимости, в случае, если указанные объекты недвижимости начинают использоваться в не облагаемой этим налогом деятельности, и сообщает следующее.

Порядок восстановления сумм НДС, принятых к вычету в отношении приобретенных или построенных объектов основных средств, установлен статьей 171.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

На основании пункта 5 статьи 9 Федерального закона от 24.11.2014 N 366-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" статья 171.1 Кодекса вступила в силу с 1 января 2015 года.

В соответствии с пунктом 2 статьи 171.1 Кодекса положения данной статьи в отношении восстановления сумм налога применяются к суммам налога, предъявленным налогоплательщику (либо уплаченным или исчисленным налогоплательщиком) и принятым им к вычету при осуществлении следующих операций:

- 1) при проведении подрядчиками капитального строительства объектов недвижимости, учитываемых как объекты основных средств;
- 2) при приобретении недвижимого имущества (за исключением космических объектов);
- 3) при приобретении на территории Российской Федерации или при ввозе на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, морских судов, судов внутреннего плавания, судов смешанного (река - море) плавания, воздушных судов и двигателей к ним;
- 4) при приобретении товаров (работ, услуг) для выполнения строительно-монтажных работ;
- 5) при выполнении налогоплательщиком строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Таким образом, положениями статьи 171.1 Кодекса установлен специальный порядок восстановления сумм НДС, который применяется только в отношении приобретенных или построенных объектов основных средств, относящихся к недвижимому имуществу.

Согласно пункту 3 статьи 171.1 Кодекса восстановление сумм налога, принятых налогоплательщиком к вычету в отношении приобретенных или построенных объектов основных средств, в соответствии с данной статьей производится в случае, если такие объекты основных средств в дальнейшем используются этим налогоплательщиком для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 Кодекса, за исключением объектов основных средств, которые полностью амортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у такого налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

Поскольку нормы статьи 171.1 Кодекса являются специальными по отношению к нормам пункта 3 статьи 170 Кодекса, то в случае использования объекта недвижимости в операциях, указанных в пункте 2 статьи 170 Кодекса, включая случаи, когда такие объекты недвижимости начинают использоваться только в операциях, не облагаемых НДС, суммы налога, принятые к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в порядке, предусмотренном статьей 171.1 Кодекса, то есть в течение 10 лет, начиная с года, в котором наступил момент начала начисления амортизации, указанный в пункте 4 статьи 259 Кодекса.

Аналогичный порядок восстановления НДС по недвижимому имуществу (за исключением воздушных, морских судов, судов внутреннего плавания, космических объектов) применялся и до 1 января 2015 года согласно абзацам 4 - 9 пункта 6 статьи 171 Кодекса.

При этом расчет суммы НДС, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится согласно Приложению 1 к разделу 3 декларации по НДС, утвержденной приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме".

Действительный  
государственный советник  
Российской Федерации  
3 класса  
Д.Ю.ГРИГОРЕНКО

21.05.2015

## МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

#### ПИСЬМО

от 17 июля 2015 г. N СА-4-7/12693@

ФНС России направляет для использования в работе **обзор** судебных актов, вынесенных Верховным судом Российской Федерации по вопросам налогообложения за период 2014 года и первое полугодие 2015 года.

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

Приложение

### ОБЗОР СУДЕБНЫХ АКТОВ, ВЫНЕСЕННЫХ ВЕРХОВНЫМ СУДОМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА ПЕРИОД 2014 ГОДА И ПЕРВОЕ ПОЛУГОДИЕ 2015 ГОДА

НДС

Для отказа от налоговой льготы в виде освобождения от обложения НДС операций, поименованных в **пункте 3 статьи 149 НК РФ**, налогоплательщик **обязан представить соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование.**

В соответствии с **пунктом 5 статьи 149** Налогового кодекса налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные **пунктом 3** настоящей статьи, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика **в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование.**

Таким образом, порядок отказа от освобождения упомянутых операций от налогообложения четко регламентирован законодательством и не требует расширительного толкования.

Указанный вывод содержится в **Определении** Верховного суда Российской Федерации от 29 сентября 2014 г. N 305-КГ14-1990.

При изменении предоставленной премией (скидкой) стоимости приобретенного товара сумма налоговых вычетов также подлежит корректировке.

Если при предоставлении премий (скидок) фактически происходит снижение стоимости товара, то происходит изменение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость у поставщика и подлежат корректировке суммы налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость у налогоплательщика, что соответствует положениям [пункта 2 статьи 153](#), [пункта 1 статьи 154](#), [пункта 4 статьи 166](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

**Указанный вывод содержится в [Определении Верховного суда Российской Федерации от 10 ноября 2014 г. N 305-КГ14-3243](#).**

*Если условиями договоров не предусмотрено изменение цены поставленных товаров в результате выплаты поставщиками премий за достижение обществом определенных объемов закупок, то это не влечет обязанность покупателя произвести корректировку налоговой базы по налогу на добавленную стоимость путем уменьшения ранее принятого к вычету налога на добавленную стоимость.*

Спор касается порядка определения налоговой базы в целях исчисления налога на добавленную стоимость обществом - покупателем товаров (работ, услуг) при получении им от поставщиков этих товаров (работ, услуг) премий за достижение объема закупок.

По мнению инспекции, указанные премии уменьшают стоимость приобретенных товаров и фактически являются скидками, что влечет обязанность покупателя, в данном случае общества, произвести корректировку налоговой базы по налогу на добавленную стоимость путем уменьшения ранее принятого к вычету налога на добавленную стоимость, предъявленного ему за приобретенный товар поставщиками, пропорционально предоставленной скидки.

Оценив представленные в материалы дела доказательства и установив, что условиями договоров поставки и соглашения о сотрудничестве **не предусмотрено изменение цены поставленных товаров в результате выплаты поставщиками премий за достижение обществом определенных объемов закупок, как не предусмотрено этого и в подписанных между сторонами договоров протоколах расчета премии, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о неправомерности квалификации инспекцией указанных премий в качестве торговых скидок на цену товара, поскольку спорные премии не уменьшали стоимость приобретенных товаров.**

**Указанный вывод содержится в [Определении Верховного суда Российской Федерации от 17 февраля 2015 г. N 304-КГ14-3095](#).**

Нормы налогового законодательства устанавливают обязанность по исчислению и уплате НДС и ЕСН в отношении индивидуальных предпринимателей, а не физических лиц, за исключением случаев, когда налоговым органом доказано осуществление физическим лицом, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, предпринимательской деятельности.

Основанием для принятия инспекцией оспариваемого решения и доначисления НДС за 2009 - 2011, ЕСН за 2009, пеней и штрафов послужил вывод налогового органа об осуществлении заявителем, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, в проверяемом периоде предпринимательской деятельности по сдаче в аренду нежилого недвижимого имущества.

Оценив представленные в материалы дела доказательства по правилам [статьи 71](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, **суд признал доказанным, что налогоплательщик в проверенный налоговым органом период фактически осуществлял предпринимательскую деятельность по сдаче недвижимого имущества в аренду, поэтому применительно к доходу, полученному от сдачи имущества в аренду, налогоплательщик является плательщиком НДС и ЕСН.**

**Указанный вывод содержится в [Определении Верховного суда Российской Федерации от 3 сентября 2014 г. по делу N 304-ЭС14-223](#).**

**В налоговую базу по НДС субсидии, перечисляемые организации на возмещение потерь в доходах при реализации новых автомобилей со скидкой (в рамках программы по утилизации старых автомобилей), не включаются.**

Рассматривая спор и удовлетворяя заявленные требования, суды, исходя из источника получения обществом средств (из соответствующего бюджета), их цели, а также с учетом положений, регулирующих указанные правоотношения, квалифицировали спорные средства как субсидии, предоставленные федеральным бюджетом в связи с предоставлением льгот отдельным потребителям, и указали, что в данном случае при расчете налогоплательщиком налоговой базы по налогу на добавленную стоимость должны применяться положения [пункта 2 статьи 154](#) НК РФ.

**Указанный вывод содержится в [Определении Верховного суда Российской Федерации от 06.10.2014 N 310-КГ14-1440](#).**

Если полученные налогоплательщиком из бюджета денежные средства являются субсидиями,



предоставляемыми на покрытие фактически полученных убытков, возникших в результате оказания коммунальных услуг по ценам, определенным органом местного самоуправления, то указанные средства не связаны с оплатой реализованных услуг. Следовательно, они не должны включаться в налогооблагаемую базу по налогу на добавленную стоимость.

Разрешая спор, суды исходили из того, что при реализации населению коммунальных услуг по государственным регулируемым ценам (тарифам) или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с федеральным законодательством, налоговая база согласно [пункту 2 статьи 154](#) Налогового кодекса определяется исходя из фактической цены их реализации. Суммы субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются.

В связи с этим суды пришли к выводу, что полученные обществом из бюджета денежные средства являются субсидиями, предоставляемыми на покрытие фактически полученных убытков, возникших в результате оказания коммунальных услуг по ценам, определенным органом местного самоуправления. Указанные средства не связаны с оплатой реализованных услуг, следовательно, не должны включаться в налогооблагаемую базу по налогу на добавленную стоимость. **Перечисленные бюджетные средства являются субсидией обществу, которая призвана возместить убытки, связанные с реализацией коммунальных услуг по льготным тарифам.**

**Указанный вывод содержится в [Определении Верховного суда Российской Федерации от 16 октября 2014 г. N 304-КГ14-2524](#).**

Сумма страхового возмещения в соответствии с [пп. 4 п. 1 ст. 162](#) НК РФ подлежит включению в состав налоговой базы по НДС.

Отказывая в удовлетворении требования Общества, судебные инстанции руководствовались положениями [ст. ст. 3, 146, 153, 154, 162](#) НК РФ и признали обоснованными выводы Инспекции о неправомерном невключении Обществом в налоговую базу по НДС за 2010 год полученного от ОАО "АльфаСтрахование" **страхового возмещения в связи с неоплатой контрагентами-покупателями налогоплательщика поставленного им товара.**

При этом суды исходили из того, что [пп. 4 п. 1 ст. 162](#) НК РФ прямо предусмотрено включение в состав налоговой базы по НДС полученных налогоплательщиком сумм страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом, поскольку обязательства, являвшиеся объектом страхования, предусматривают поставку товаров, реализация которых признается объектом налогообложения.

Отклоняя доводы заявителя, судебные инстанции обоснованно пришли к выводу, что норма [пп. 4 п. 1 ст. 162](#) НК РФ имеет экономическое обоснование и не противоречит положениям [п. 3 ст. 3](#) НК РФ, а толкование нормы является буквальным и безусловным и не допускает иного применения, каких-либо оснований для отказа в применении либо для неприменения спорной нормы не установлено, в связи с чем невключение заявителем в состав налоговой базы по НДС за 2010 год суммы полученного страхового возмещения обоснованно признано налоговым органом **как противоречащее действующему законодательству РФ.**

**Указанный вывод содержится в [Определении Верховного суда Российской Федерации от 11 ноября 2014 г. N 305-КГ14-3516](#).**

В целях достижения равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, необходимо не ограничиваться установлением формальных условий применения нормы [пункта 2 статьи 173](#) Налогового кодекса, а исследовать и оценить все обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела.

Заявитель в течение 2003, 2004 годов оказывал контрагентам услуги по транспортировке нефтепродуктов, вывозимых с территории Российской Федерации в режиме экспорта по системе магистральных нефтепроводов. С реализации указанных услуг был исчислен налог на добавленную стоимость по ставке 20% и 18% и отражен в налоговых декларациях за соответствующие налоговые периоды.

Впоследствии судебными актами с общества взыскано неосновательное обогащение в пользу контрагентов в связи с применением ставки налога на добавленную стоимость 20% и 18% вместо подлежащей применению ставки 0% в отношении оказанных услуг. После чего налогоплательщик скорректировал налоговую ставку в выставленных им счетах-фактурах и представил в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за III квартал 2012 года, в которой сумму налога, исчисленного по ставке 20% и 18% и уплаченного в бюджет, заявил к налоговому вычету на основании [пункта 9 статьи 165](#) и [пункта 10 статьи 171](#) НК РФ.

По результатам камеральной налоговой проверки названных деклараций инспекция отказала в

возмещении указанной суммы по мотиву истечения срока на возврат налога на добавленную стоимость, установленного [пунктом 2 статьи 173](#) Налогового кодекса.

Удовлетворяя требования общества в оспариваемой части, суды руководствовались положениями [статей 171, 172, 173](#) Налогового кодекса, правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определениях от 03.07.2008 N 630-О-П, от 01.10.2008 N 675-О-П, фактическими обстоятельствами, установленными по делу, и пришли к выводу о том, что право на вычет налога на добавленную стоимость в спорной сумме возникло у общества лишь в **ноябре 2009 года и в марте 2010 года (с момента вступления в законную силу судебных актов, по которым с общества было взыскано неосновательное обогащение)**, поэтому оснований для отказа в вычете, отраженном в налоговой декларации за III квартал 2012 года, по мотиву пропуска трехлетнего срока у налогового органа не имелось.

Указанный вывод содержится в [Определении](#) Верховного суда Российской Федерации от 10 сентября 2014 г. N 305-КГ14-1428.

Если налогоплательщиком до признания сделки недействительной были получены налоговые вычеты по приобретенному имуществу, то исполнение решения суда в части возврата имущества влечет обязанность по восстановлению сумм НДС.

Заявитель по договорам купли-продажи приобрел у контрагента недвижимое имущество на сумму 97 441 091 рубль, с учетом налога на добавленную стоимость (далее - НДС). Стороны сделки в соответствии с положениями налогового законодательства уплатили суммы НДС и приняли к налоговому вычету.

Арбитражным судом Удмуртской Республики названные договоры купли-продажи недвижимого имущества признаны недействительными сделками. Имущество возвращено покупателем продавцу в августе 2010 года на основании соглашений на общую сумму 82 452 243 рубля 95 копеек (без НДС), продавец возвратил указанную сумму покупателю.

Поскольку заявителем не были определены налоговые обязательства по НДС в связи с применением двусторонней реституции, суды, руководствуясь положениями [статей 167, 170](#) Налогового кодекса Российской Федерации, а также разъяснениями, изложенными в [пункте 9](#) Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.11.2011 N 148, пришли к выводу, что поскольку налогоплательщиком до признания сделки недействительной были получены налоговые вычеты по приобретенному имуществу, то исполнение решения суда в части возврата имущества влечет обязанность по восстановлению сумм НДС.

Указанный вывод содержится в [Определении](#) Верховного суда Российской Федерации от 9 октября 2014 г. N 309-КГ14-2300.

***Налоговая ставка, в том числе нулевая, по налогу на добавленную стоимость является обязательным элементом налогообложения, и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения.***

Исходя из [подпункта 2 пункта 1 статьи 164](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в спорный период) основным критерием, позволяющим отнести оказанные услуги к услугам, облагаемым налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, является их непосредственная связь с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, данное положение распространяется, в том числе, на работы, услуги по охране и сопровождению грузов, экспортируемых за пределы Российской Федерации.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в [Определении](#) от 15 мая 2007 года N 372-О-П, налоговая ставка, в том числе нулевая, по налогу на добавленную стоимость является обязательным элементом налогообложения ([пункт 1 статьи 17](#) Налогового кодекса Российской Федерации), и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения.

Таким образом, применение ставки налога 18 процентов исключено в отношении указанных операций.

Указанный вывод содержится в [Определении](#) Верховного суда Российской Федерации от 20 февраля 2015 г. N 302-КГ14-8990.

При экспорте российской организацией товаров на территорию Республики Казахстан через российского комиссионера для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость в налоговые органы в пакете подтверждающих документов представляется заявление, заполненное в вышеуказанном порядке, включая Раздел 3.

Основанием для вынесения оспариваемого решения послужили выводы инспекции о том, что общество не подтвердило право на применение ставки 0 процентов в связи с незаполнением третьего раздела заявления о ввозе товаров таможенной декларации, что влечет отказ в применении

## **налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.**

Руководствуясь [статьями 164, 165, 167, 172](#) Налогового кодекса Российской Федерации, [Соглашением](#) от 25.01.2008 "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе" и принятыми в соответствии с ним Протоколами от 11.12.2009 "[О порядке](#) взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе" и "[О порядке](#) взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе", суды апелляционной и кассационной инстанций признали, что при экспорте российской организацией товаров на территорию Республики Казахстан через российского комиссионера для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость в налоговые органы в пакете подтверждающих документов представляется заявление, заполненное в вышеуказанном порядке, включая Раздел 3.

При этом, с учетом установленных по данному делу обстоятельств, свидетельствующих об осуществлении агентом от своего имени отгрузки аналогичной продукции других организаций тем же покупателям, суды признали, что в случае незаполнения соответствующей части заявления невозможно установить, в рамках каких агентских договоров и принадлежащая кому из поставщиков продукция отгружена по конкретным сделкам.

**Указанный вывод содержится в [Определении](#) Верховного суда Российской Федерации от 18.12.2014 N 309-КГ14-5376.**

## **Размер суммы налога, подлежащего восстановлению, зависит от величины предварительной оплаты (аванса), учтенной в счет оплаты последующей реализации товаров (работ, услуг).**

Суд установил, что общество, являясь заказчиком по договору подряда на выполнение комплекса строительно-монтажных и пуско-наладочных работ по объекту продуктопровод "Южно-Балыкская головная насосная станция - Тобольск - Нефтехим", заключенного с обществом с ограниченной ответственностью "Стройтрансгаз", осуществило выплату аванса в размере 700 000 000 рублей. По условиям договора общество, являющееся заказчиком, засчитывает сумму аванса в счет оплаты выполненных работ в размере 40% с каждого платежа за выполненные работы, на которые подрядчиком выставлен счет, до полного зачета суммы авансового платежа.

Налог с оплаченной обществом суммы предоплаты по договорам принят к вычету в полном объеме в соответствии с [пунктом 12 статьи 171](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

В дальнейшем указанные суммы налога, принятые к вычету по перечисленным авансовым платежам, подлежали восстановлению в силу [подпункта 3 пункта 3 статьи 170](#) Налогового кодекса Российской Федерации в том налоговом периоде, в котором осуществляется поставка товара (выполнение работ).

В последующем налогоплательщиком восстановлен НДС в размере, составляющем 40% от стоимости выполненных за соответствующий этап работ, а также 60% от суммы НДС по поставляемой партии товара, то есть в том проценте, в котором зачтена сумма аванса за соответствующую хозяйственную операцию.

Доначисляя обществу НДС по спорному эпизоду, налоговый орган указал, что положениями [пункта 3 статьи 170](#) Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрена обязанность налогоплательщика в случае получения товара (работ) восстановить в полном объеме ранее предъявленный при уплате аванса к вычету НДС и не предусматривает его поэтапное восстановление пропорционально зачтенной сумме аванса.

Оценив представленные в материалы дела доказательства по правилам [статьи 71](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, руководствуясь положениями [подпункта 3 пункта 3 статьи 170, статьи 171, 172](#) Налогового кодекса Российской Федерации, суд пришел к выводу, что размер суммы налога, подлежащего восстановлению, зависит от величины предварительной оплаты (аванса), учтенной в счет оплаты последующей реализации товаров (работ, услуг). Восстановление налога, ранее принятого к вычету с перечисленного аванса, может быть произведено в размере, соответствующем сумме зачтенного аванса в счет оплаты конкретной операции по реализации товаров (работ, услуг), в противном случае на налогоплательщика будет возложена обязанность по восстановлению налога вне зависимости от условий договоров о порядке расчетов и при отсутствии основания зачета ранее внесенного аванса. Частичное восстановление налога на добавленную стоимость исходя из условий гражданско-правовой сделки не противоречит положениям [подпункта 3 пункта 3 статьи 170](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

**Указанный вывод содержится в [Определении](#) Верховного суда Российской Федерации от 24 ноября 2014 г. N 304-КГ14-3718.**

Обязательным условием для реализации налогоплательщиком права на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость в порядке [статьи 145](#) Налогового кодекса Российской Федерации является соблюдение им заявительного порядка применения такой льготы.

Предприниматель, ссылаясь на правовую позицию, изложенную в [Постановлении](#) Президиума

Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.09.2013 N 3365/13, указывает на соблюдение им условий для применения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, поскольку сумма выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца от реализации товаров не превысила в совокупности двух миллионов рублей.

При этом суды указали, что фактические обстоятельства настоящего дела не являются схожими с обстоятельствами, изложенными в [Постановлении](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.09.2013 N 3365/13, поскольку по настоящему делу установлено невыполнение предпринимателем требований, предусмотренных [статьей 145](#) Налогового кодекса Российской Федерации, в части соблюдения заявительного порядка.

Между тем, выводы Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенные в [Постановлении](#) от 24.09.2013 N 3365/13, о наличии оснований для реализации налогоплательщиком права на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость сделаны с учетом установления соблюдения налогоплательщиком заявительного порядка.

Указанный вывод содержится в [Определении](#) Верховного суда Российской Федерации от 17 ноября 2014 г. N 306-КГ14-3768.

Налогоплательщик имеет право вернуть из бюджета сумму НДС, уплаченную с аванса по договору поставки, если указанный договор поставки был новирован в договор по предоставлению займа.

Основанием для принятия указанных решений послужил вывод инспекции о неправомерной переквалификации обществом первоначального обязательства по поставке продукции в адрес общества "ОрелМеталлТорг" в заемные обязательства по соглашению о новации.

Согласно [абзацу 2 пункта 5 статьи 171](#) Налогового кодекса вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата сумм авансовых платежей.

Вычеты сумм налога, указанные в [пункте 5 статьи 171](#) Налогового кодекса, производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа ([пункт 4 статьи 172](#) Налогового кодекса).

Таким образом, указанные положения Налогового кодекса предусматривают необходимость возврата авансовых платежей, как условия для применения налогового вычета, только в случае расторжения договора либо изменения его условий.

Вместе с тем в силу [статьи 818](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - Гражданский кодекс) по соглашению сторон долг, возникший из купли-продажи, аренды имущества или иного основания, может быть заменен заемным обязательством. Замена долга заемным обязательством осуществляется с соблюдением требований о новации ([статья 414](#) Гражданского кодекса).

Из положений [статьи 414](#) Гражданского кодекса следует, что соглашение о новации преследует цель прекратить существующее между сторонами обязательство и установить между теми же сторонами иное обязательство. Прекращение обязательства означает, что первоначальная юридическая связь между сторонами, выраженная в конкретном обязательстве, утрачивается и возникает новое обязательство.

Учитывая, что в соответствии с [подпунктом 15 пункта 3 статьи 149](#) Налогового кодекса операции займа в денежной форме и ценными бумагами, включая проценты по ним, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), исчисленная ранее к уплате в бюджет сумма налога на добавленную стоимость с полученных авансовых платежей является излишне уплаченным налогом с момента заключения соглашения о новации, поскольку у налогоплательщика не возникает обязанности по исчислению налога на добавленную стоимость с операции по получению займа.

Указанный вывод содержится в [Определении](#) Верховного суда Российской Федерации от 19 марта 2015 г. по делу N 310-КГ14-5185.

**При новации договора поставки в договор займа возникшую переплату по НДС можно вернуть**

Такой вывод отражен в [Определении](#) ВС РФ, которое для использования в работе ФНС [направила](#) в составе обзора судебных актов. Суд указал, что ранее перечисленный с полученного аванса НДС является излишне уплаченным с момента заключения соглашения о новации.

ФНС привела позицию ВС РФ не полностью, из-за чего могут возникнуть споры. Суды первой и апелляционной инстанций, чьи выводы поддержала Судебная коллегия по экономическим спорам, [отметили](#), что при новации ранее перечисленный с авансов НДС становится излишне уплаченным и возвращается из бюджета в [порядке](#), предусмотренном НК РФ для возврата переплаты. Однако поскольку бюджет не пострадал от того, что налогоплательщик принял эти суммы к вычету, отказ инспекции в вычете был незаконным. Обращаем внимание, что в направленном ФНС [обзоре](#) вывод о правомерности вычета в такой ситуации не приводится.

Можно сделать вывод, что ФНС разделяет позицию ВС РФ, согласно которой налогоплательщик вправе вернуть уплаченный с авансов НДС, однако не ясно, разрешено ли ему принять налог к вычету или нужно обратиться с заявлением о возврате переплаты.

Если налогоплательщик все же решит принять такой НДС к вычету, ему необходимо иметь в виду следующее. В мотивировочной части Определения [указано](#), что согласно [п. 5 ст. 171 НК РФ](#) вычет НДС, перечисленного в бюджет с авансов, производится при расторжении договора или изменении его условий, если авансы были возвращены. При новации происходит прекращение одного обязательства и возникновение другого, значит, можно предположить, что в данном случае, по мнению ВС РФ, названная [норма](#) не применяется. Такой же [вывод](#) делает и Минфин.

Следовательно, несмотря на то что ВС РФ признал незаконным привлечение налогоплательщика к ответственности за примененный вычет НДС, во избежание споров лучше уточнить в инспекции, каким образом можно вернуть НДС в этой ситуации: путем принятия налога к вычету или в [порядке](#), предусмотренном для возврата переплаты.

*Документ: [Письмо ФНС России от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@](#)*

## **ПРЕЗИДИУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 5 июля 2011 г. N 1407/11**

### **Дивиденды полученные**

**Вопрос:** О возможности включения доходов от участия в уставных капиталах дочерних и зависимых обществ в расчет пропорции для целей раздельного учета НДС.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **ПИСЬМО**

**от 8 июля 2015 г. N 03-07-11/39228**

В связи с письмом по вопросу ведения раздельного учета налога на добавленную стоимость при получении налогоплательщиком доходов от участия в уставных капиталах дочерних и зависимых обществ 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 получении доходов одной организацией от участия в уставных капиталах других организаций не установлены.

**Таким образом, при определении вышеуказанной пропорции получаемые налогоплательщиком доходы от участия в уставных капиталах дочерних и зависимых обществ 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

08.07.2015

**Вопрос:** Об определении пропорции для ведения раздельного учета НДС при осуществлении как облагаемых, так и освобождаемых от НДС операций.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 24 апреля 2015 г. N 03-07-11/23524**

В связи с письмом о ведении организацией раздельного учета в целях применения налога на добавленную стоимость Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее.

Согласно [подпункту 1 пункта 1 статьи 146 главы 21](#) "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. При этом в целях главы 21 Кодекса передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг).

В соответствии с [пунктом 2 статьи 171](#) Кодекса вычета подлежат суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с главой 21 Кодекса, за исключением товаров, предусмотренных [пунктом 2 статьи 170](#) Кодекса.

На основании [подпунктов 1 и 4 пункта 2 статьи 170](#) Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) в случае их приобретения для использования в операциях по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), а также для производства товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с [пунктом 2 статьи 146](#) Кодекса.

Согласно [пункту 4 статьи 170](#) Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщикам по товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых, 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. При этом особенности определения вышеуказанной пропорции при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг), не являющихся объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость, не установлены.

Кроме того, указанным [пунктом 4.1 статьи 170](#) Кодекса не установлены особенности ведения раздельного учета в случае осуществления налогоплательщиком операций по реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, а также операций, не признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Учитывая изложенное, при определении вышеуказанной пропорции учитываются как облагаемые налогом на добавленную стоимость операции, осуществляемые на возмездной и безвозмездной основе, так и не облагаемые этим налогом (исключенные из налогообложения) операции по всем основаниям, предусмотренным главой 21 Кодекса, в том числе операции, не признаваемые объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с [пунктом 2 статьи 146](#) Кодекса.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные

предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с [письмом](#) Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

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

24.04.2015

## МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

#### ПИСЬМО

от 24 декабря 2012 г. N СА-4-7/22020@

Федеральная налоговая служба доводит до сведения и использования в работе [постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации](#) (далее - Президиум ВАС РФ) от 03.07.2012 N 2341/12 по заявлению ОАО <...> и сообщает следующее.

В своем [постановлении](#) Президиум ВАС РФ указал на необходимость в ходе рассмотрения в судах дел о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды учитывать положения [пункта 7](#) постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 и при наличии оснований полагать, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, определять объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Президиум ВАС РФ отметил, что при принятии налоговым органом решения, в котором устанавливается недостоверность представленных налогоплательщиком документов и содержатся выводы о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль организаций подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Обращаем внимание, что применение [постановления](#) Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 N 2341/12 не распространяется на определение размера налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость, исходя из правовой позиции, изложенной в постановлениях Президиума ВАС РФ от 30.10.2007 N 8686/07, от 09.11.2010 N 6961/10, от 09.03.2011 N 14473/10, а также определении ВАС РФ от 26.04.2012 N ВАС-2341/12 по делу N А71-13079/2010-А17.

Кроме того, в [Постановлении](#) Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 N 2341/12 не рассматривается ситуация, когда налоговым органом при проведении проверки доказано, что спорные хозяйственные операции по приобретению товаров (работ, услуг) в реальности не осуществлялись и данные товары (работы, услуги) в деятельности налогоплательщика фактически не использовались.

Если в ходе проведения проверки налоговым органом не будет доказана нереальность совершенных хозяйственных операций по приобретению и дальнейшему использованию товаров (работ, услуг), реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении [налога на прибыль](#) организаций подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам, и в случае несоответствия размера задекларированных затрат уровню рыночных цен, налоговый орган уменьшает сумму расходов по спорным операциям, учтенную для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в размере, превышающем установленный в ходе проверки уровень рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

При проведении контрольных мероприятий налоговые органы должны устанавливать операции, которые действительно совершались - определять реальных производителей и поставщиков товаров (работ, услуг), устанавливать реальное движение товара, а также лиц, осуществлявших его транспортировку и т.п., и определять действительный размер понесенных налогоплательщиком расходов на основании результатов указанных мероприятий.

В случае объективной невозможности выяснить фактические обстоятельства совершенных хозяйственных операций уровень рыночных цен по приобретенным товарам (работам, услугам) следует определять с использованием сведений об аналогичных сделках, имеющихся у налогового органа, а также

официальных источников информации.

При этом налоговым органом должны быть собраны достаточные доказательства, подтверждающие недостоверность представленных налогоплательщиком документов и наличие в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявление должной осмотрительности при выборе контрагента, а также установлены факты, свидетельствующие о наличии существенного отклонения цен, примененных налогоплательщиком по сделкам, от рыночного уровня цен на данный вид товаров (работ, услуг) либо о применении налогоплательщиком по сделкам нерыночных цен в случае, когда на рынке отсутствует предложение по ценам, применяемым налогоплательщиком.

При установлении подлинного экономического содержания соответствующей операции при проведении налоговых проверок, а также в ходе судебных разбирательств необходимо привлекать экспертов и специалистов, обладающих специальными знаниями и навыками для определения рыночных цен на товары (работы, услуги).

Исходя из изложенного, налоговые органы при принятии решений по результатам налоговых проверок и при рассмотрении жалоб налогоплательщиков для определения действительного уровня рыночных цен по аналогичным сделкам должны в полном объеме исследовать доводы налогоплательщиков, а также учитывать достоверные документы, подтверждающие обоснованность этих доводов.

Возражения налоговых органов на представляемый налогоплательщиком в ходе судебного разбирательства расчет в обоснование рыночности цен, примененных по оспариваемым сделкам, должны быть аргументированы и документально подтверждены.

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

---

Основное средство состоит из отдельных частей

## ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### ОПРЕДЕЛЕНИЕ

от 7 октября 2015 г. N 306-КГ15-13406

Судья Верховного Суда Российской Федерации Завьялова Т.В., изучив кассационную жалобу акционерного общества "Новокуйбышевская нефтехимическая компания" (г. Новокуйбышевск) на [постановление](#) Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2015 и [постановление](#) Арбитражного суда Поволжского округа от 01.07.2015 по делу А55-5190/2014 Арбитражного суда Самарской области

по заявлению закрытого акционерного общества "Новокуйбышевская нефтехимическая компания" (далее - общество, налогоплательщик) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области (далее - инспекция, налоговый орган) о признании недействительными решения от 19.09.2013 N 08-15/76 в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Самарской области от 25.12.2013 N 03-15/32252, в части начисления налога на прибыль в сумме 9 087 371 рублей, налога на добавленную стоимость в сумме 4 439 667 рублей, налога на имущество в сумме 1 780 980 рублей, а также начисления соответствующих сумм пени и штрафа по [пункту 1 статьи 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс),

при участии третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, Управления Федеральной налоговой службы по Самарской области,

установила:

решением Арбитражного суда Самарской области от 23.10.2014 заявленные обществом требования удовлетворены.

[Постановлением](#) Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2015, оставленным без изменения [постановлением](#) Арбитражного суда Поволжского округа от 01.07.2015, решение суда отменено, заявленные требования удовлетворены частично. Решение инспекции признано недействительным в части начисления налога на прибыль в сумме 4 932 963 рублей, налога на



добавленную стоимость в сумме 4 439 667 рублей, налога на имущество в сумме 1 780 980 рублей, а также начисления соответствующих сумм пени и штрафа по [пункту 1 статьи 122](#) Налогового кодекса в указанной части. В остальной части в удовлетворении заявленных требований отказано.

В кассационной жалобе общество, оспаривая данные судебные акты судов апелляционной и кассационной инстанций, ссылается на нарушение его прав и законных интересов в результате неправильного применения арбитражными судами норм права, несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам.

Согласно [пункту 1 части 7 статьи 291.6](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации по результатам изучения кассационной жалобы судья Верховного Суда Российской Федерации выносит определение об отказе в передаче жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, если изложенные в ней доводы не подтверждают существенных нарушений норм материального права и (или) норм процессуального права, повлиявших на исход дела, и не являются достаточным основанием для пересмотра судебных актов в кассационном порядке и (или) для решения вопроса о присуждении компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок, а также если указанные доводы не находят подтверждения в материалах дела.

Изучив изложенные в жалобе доводы и принятые по делу судебные акты, судья Верховного Суда Российской Федерации приходит к выводу об отсутствии оснований, предусмотренных [пунктом 1 части 7 статьи 291.6](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, по которым кассационная жалоба может быть передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Заявитель в кассационной жалобе приводит доводы о несогласии с судебными актами в части отказа в признании незаконным решения инспекции по пунктам 2.4 в части доначисления налога на прибыль в размере 2 550 544 рублей, и 2.5 в части доначисления налога на прибыль в размере 1 603 863 рублей 79 копеек, соответствующих сумм пеней и штрафов.

Относительно названного эпизода судами установлено, что обществом в 2011 году приобретено производственное оборудование, затраты по которым общество отнесло в состав расходов по налогу на прибыль.

Вследствии обществом произведено частичное техническое перевооружение (модернизацию), затраты по которому также уменьшили налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

**Инспекция, указывая на то, что приобретенное имущество является отдельными частями единых основных средств, пришла к выводу о необоснованном включении его стоимости в расходы в целях налогообложения прибыли, поскольку первоначальная стоимость основных средств, увеличенная на стоимость техперевооружения, должна списываться через амортизацию до полного списания.**

Ссылаясь на то обстоятельство, что приобретенное обществом производственное оборудование представляет собой комплекс конструктивно сочлененных предметов, предназначенным для выполнения работ, направленных на получение целевого продукта по единому технологическому процессу, инспекция пришла к выводу, что приобретенные раздробленные объекты основных средств общество должно учесть на счете 07 "Оборудование к установке" с последующим списанием на счет 08 "Вложение во внеоборотные активы", а после сборки в единый объект каждый комплекс должен быть принят на учет по счету 01 "Основные средства".

**Признавая выводы налогового органа обоснованными, суды установили, что технологическое оборудование включает в себя отдельные виды оборудования, которые сами по себе не предназначены для выполнения отдельных функций, а существуют только в комплексе основного средства. Отдельные виды оборудования не могут быть изъяты или заменены без нарушения технологического производства и полной остановки основного средства.**

Таким образом, руководствуясь положениями [статей 252, 257, 258](#) Налогового кодекса, [постановлением](#) Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 N 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы", Общероссийским [классификатором](#) основных фондов ОК 013-94, утвержденным постановлением Госстандарта Российской Федерации от 26.12.1994 N 359, суды пришли к выводу о необоснованном включении в состав расходов в целях налогообложения прибыли затрат по техническому перевооружению основных средств, что привело к занижению налоговой базы по налогу на прибыль организации.

Доводы общества связаны с оценкой доказательств по делу, установленных судами и положенных в основу оспариваемых судебных актов, они не могут быть признаны основанием для отмены обжалуемых судебных актов в кассационном порядке, поскольку не свидетельствуют о существенном нарушении судами норм материального или процессуального права.

Учитывая изложенное и руководствуясь [статьями 291.1, 291.6 и 291.8](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судья Верховного Суда Российской Федерации

определила:

отказать акционерному обществу "Новокуйбышевская нефтехимическая компания" в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Судья  
Верховного Суда Российской Федерации  
Т.В.ЗАВЬЯЛОВА

---

## МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

#### ПИСЬМО

от 17 июля 2015 г. N СА-4-7/12693@

ФНС России направляет для использования в работе **обзор** судебных актов, вынесенных Верховным судом Российской Федерации по вопросам налогообложения за период 2014 года и первое полугодие 2015 года.

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

При определении реальных расходов, понесенных налогоплательщиком по приобретенным им товарам, ввезенных на таможенную территорию Таможенного союза, возможно использовать стоимость товара, указанную в ГТД.

**Поддержав вывод налогового органа, суды установили нереальность спорных хозяйственных операций между обществом и его контрагентами. По мнению судов, все представленные обществом первичные учетные документы направлены на увеличение стоимости стеклопосуды у конечного потребителя - налогоплательщика и создание фиктивного документооборота в целях получения необоснованной налоговой выгоды.**

При этом, как указали суды, инспекцией из расходов общества была исключена разница между таможенной стоимостью товара, указанной в ГТД импортером, и стоимостью приобретения обществом этого товара у контрагентов, которая в результате ряда фиктивных операций в итоге увеличилась в несколько раз.

Указанный вывод содержится в **Определении** Верховного суда Российской Федерации от 19 сентября 2014 г. N 305-КГ14-1976.

**Затраты организации по сносу домов на земельных участках, приобретенных с целью создания санитарно-защитных зон, не списываются налогоплательщиком единовременно в состав расходов, а включаются в первоначальную стоимость таких земельных участков.**

В соответствии с **подпунктом 7 пункта 1 статьи 254** НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в составе материальных расходов учитываются затраты, которые связаны с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения, и в частности - расходы, связанные с формированием санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами.

В то же время в соответствии с **пунктом 1 статьи 257** НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования (за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ).

**Таким образом, первоначальная стоимость земельных участков, приобретенных с целью создания санитарно-защитных зон, должна была формироваться с учетом всех затрат, в том числе, с учетом стоимости жилых домов, расположенных на земельных участках, поскольку указанные жилые дома изначально не могли использоваться по назначению (как жилые дома) в качестве объектов основных**

средств и подлежали безусловному сносу для приведения земельных участков в состояние, пригодное для использования в качестве санитарно-защитных зон.

Указанный вывод содержится в **Определении** Верховного суда Российской Федерации от 3 сентября 2014 г. N 307-ЭС14-314.

**Акты сверки, которыми подтверждается наличие спорной задолженности между налогоплательщиком и его контрагентами, не только доказывают наличие спорной задолженности, но и являются обстоятельством, свидетельствующим о перерыве срока исковой давности.**

Согласно **пункту 18 статьи 250** Налогового кодекса внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных **подпунктом 21 пункта 1 статьи 251** НК РФ.

В соответствии со **статьей 196** Гражданского кодекса Российской Федерации общий срок исковой давности равен трем годам. Согласно **статье 203** Гражданского кодекса Российской Федерации течение срока исковой давности прерывается предъявлением иска в установленном порядке, а также совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга. После перерыва течение срока исковой давности начинается заново; время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок.

Суд кассационной инстанции указал, что в материалах дела имеются акты сверки, которыми подтверждается наличие спорной задолженности общества перед контрагентами, датированные 2009, 2010 и 2011 годами. Указанные акты сверки были приняты в качестве доказательства наличия у общества спорной задолженности, однако, как указал суд кассационной инстанции, неправомерно не приняты налоговым органом и судами первой и апелляционной инстанций в качестве обстоятельства, свидетельствующего о перерыве срока исковой давности.

Указанный вывод содержится в **Определении** Верховного суда Российской Федерации от 17 сентября 2014 г. N 306-КГ14-1683.

**Сумма налога на добавленную стоимость, в возмещении которой было отказано по причине пропуска трехлетнего срока на заявление соответствующего вычета, не могут быть списаны в состав расходов в виде затрат, понесенных при осуществлении деятельности, направленной на получение прибыли.**

Общество, ссылаясь на **подпункт 2 пункта 2 статьи 265** и **пункт 2 статьи 266** Налогового кодекса, полагает, что сумма налога на добавленную стоимость, в возмещении которого было отказано по причине пропуска трехлетнего срока на заявление соответствующего вычета, является безнадежной к взысканию задолженностью. Поскольку нормы налогового законодательства предусматривают открытый перечень расходов, принимаемых к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, указанные суммы налога могут быть списаны в состав расходов в виде затрат, понесенных при осуществлении деятельности, направленной на получение прибыли. Спорные затраты на уплату налога на добавленную стоимость, как указывает общество, связаны с извлечением дохода посредством эксплуатации построенного морского терминала.

Отказывая в удовлетворении требования заявителя, суды указали, что по правилам **статьи 170** Налогового кодекса учесть "входной" налог на добавленную стоимость в составе расходов по налогу на прибыль организаций можно только в случае его учета в стоимости поименованных в указанной **статье** товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов. Повторное включение налога на добавленную стоимость в состав расходов по налогу на прибыль на основании **статьи 252** Налогового кодекса в качестве затрат, понесенных при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода, неправомерно.

Принимая во внимание императивный характер норм **статей 171, 172** Налогового кодекса, суды указали, что налогоплательщик лишен права выбора между принятием налога на добавленную стоимость к вычету либо его учету в качестве расходов по налогу на прибыль.

Указанный вывод содержится в **Определении** Верховного суда Российской Федерации от 24 марта 2015 г. N 305-КГ15-1055.

**В состав расходов для целей налогообложения не включаются затраты налогоплательщика по содержанию помещений столовых, безвозмездно предоставленных иным организациям, в том числе и в случае, если у налогоплательщика были заключены договоры на услуги по организации горячего питания с указанными организациями.**

Частично отказывая обществу в удовлетворении его заявления, суды, руководствуясь положениями **статей 252, 264, 265** Налогового кодекса, на основании изучения и оценки фактических обстоятельств дела, пришли к выводу, что общество необоснованно отнесло в состав расходов затраты по содержанию помещений столовых, безвозмездно предоставленных обществам с ограниченной ответственностью

"Комфорт" и "Сервис".

Суды указали, что общество не извлекало прибыль от деятельности данного объекта, поскольку доход от реализации продукции столовых получали вышеназванные общества, с которыми у налогоплательщика были заключены договоры на услуги по организации горячего питания.

Указанный вывод содержится в **Определении** Верховного суда Российской Федерации от 9 декабря 2014 г. N 306-КГ14-5530.

**Вопрос:** О включении в расходы при исчислении налога на прибыль процентов по займам и иным долговым обязательствам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО**

**от 16 февраля 2015 г. N ГД-4-3/2289**

Федеральная налоговая служба, рассмотрев письмо о порядке учета в расходах при исчислении налога на прибыль организаций процентов, начисленных по долговым обязательствам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, сообщает следующее.

Экономическая обоснованность оформления долгового обязательства определяется целевой направленностью на получение дохода в результате его хозяйственной деятельности в период действия таких обязательств, а не исключительным получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к внереализационным расходам относятся расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком, с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 НК РФ.

**Проценты по договорам займа, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в соответствии с положениями статей 252, 272, 328 главы 25 НК РФ, должны включаться в состав расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль ежемесячно в течение всего периода пользования заемными средствами. Организация-кредитор учитывает данные проценты в составе доходов также равномерно в течение периода пользования заемными средствами.**

Данный подход соответствует общеустановленному порядку признания расходов и доходов для целей налогообложения при применении метода начисления, согласно которому расходы и доходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, вне зависимости от времени фактической выплаты денежных средств.

При этом ФНС России считает необходимым отметить, что Федеральным законом от 28.12.2013 N 420-ФЗ "О внесении изменений в статью 27.5-3 Федерального закона "О рынке ценных бумаг" и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" были внесены изменения и дополнения (являющиеся по своей сути положениями, уточняющими ранее действовавшие правила) в пункт 6 статьи 271, пункт 8 статьи 272, пункт 4 статьи 328 НК РФ.

Данные изменения и дополнения, вступившие в силу с 01.01.2014, указывают, что по договорам займа или иным аналогичным договорам (включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами), срок действия которых приходится более чем на один отчетный (налоговый) период, расходы (доходы) в целях главы 25 НК РФ при применении метода начисления признаются осуществленными (полученными) и включаются в состав соответствующих доходов (расходов) на конец каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода независимо от даты (сроков) таких выплат, предусмотренных договором.

В случае если договором займа или иным аналогичным договором (включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами) предусмотрено, что исполнение обязательства зависит от стоимости (или иного значения) базового актива с начислением в период действия договора фиксированной процентной ставки, устанавливаются следующие особенности:

- доходы (расходы), начисленные исходя из фиксированной ставки, признаются на последнее число каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода;
- доходы (расходы), фактически полученные (понесенные) исходя из сложившейся стоимости (или

инового значения) базового актива, признаются на дату исполнения обязательства по этому договору (абзац 2 пункта 6 статьи 271, абзац 2 пункта 8 статьи 272 НК РФ).

В случае прекращения действия договора в течение календарного месяца доход признается полученным (расход признается осуществленным) и включается в состав соответствующих доходов (расходов) на дату прекращения действия договора (абзац 3 пункта 6 статьи 271, абзац 3 пункта 8 статьи 272 НК РФ).

Что же касается кассового метода, то при его применении расходы в виде процентов по договору займа признаются в целях налогообложения на дату их фактической уплаты (погашения задолженности по процентам иным способом) (подпункт 1 пункта 3 статьи 273 НК РФ).

В отношении арбитражной практики необходимо отметить следующее.

**Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее - ВАС РФ) в Постановлении от 24.11.2009 N 11200/09 был рассмотрен вопрос о порядке признания в целях налогообложения прибыли процентов по договору займа в случае, если договор займа предусматривает выплаты начисленных процентов в более поздние периоды, за которые они были начислены. В частности, в упомянутом Постановлении рассмотрены обстоятельства, когда проценты по договору займа погашаются в более поздние периоды, чем проходит погашение суммы основной задолженности.**

Согласно указанному Постановлению ВАС РФ проценты по договору займа могут учитываться во внереализационных расходах по налогу на прибыль организаций в том налоговом периоде, когда у заемщика возникает обязанность по их уплате по условиям договора займа.

При рассмотрении Президиумом ВАС РФ обстоятельств дела данное решение основано на выборке отдельных норм статей 272 и 328 НК РФ применительно к фактически исключительным особенностям рассматриваемого дела.

При этом необходимо отметить также наличие арбитражной практики, в которой судебные органы поддерживают порядок равномерного учета начисленных процентных доходов (расходов) в течение срока действия долгового обязательства.

Так, в Постановлении Президиума от 07.06.2011 N 17586/10 ВАС РФ указал на необоснованность ссылки судов апелляционной и кассационной инстанций на постановление Президиума ВАС РФ от 24.11.2009 N 11200/09, отметив, что "в упомянутом постановлении рассмотрены вопросы о порядке признания в целях налогообложения прибыли **процентов по договору займа в случае, если договор займа предусматривает начисление процентов в более поздние периоды, чем погашение суммы основной задолженности.** В данном же случае для целей исчисления налога на прибыль имеет правовое значение факт досрочного прекращения действия кредитных договоров и погашения долговых обязательств". То есть фактически признал, что выводы, изложенные в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24.11.2009 N 11200/09, касаются исключительности фактических обстоятельств в связи с рассмотрением частного вопроса.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 28.05.2013 по делу N А42-4473/2012 судом фактически было установлено, что в налоговом периоде общество ежемесячно начисляло проценты, при этом их выплату заимодавцу не производило. Суд указал, что "согласно условиям договоров займа проценты начисляются за каждый календарный день пользования займом со следующего дня после предоставления займа заимодавцем, поэтому именно с этих дат у Общества возникают расходы в виде начисленных процентов за пользование заемными денежными средствами и обязанность учитывать начисленные проценты в составе внереализационных расходов".

В указанном Постановлении вывод о правомерном отражении в составе внереализационных расходов процентов по мере их начисления в соответствии с условиями заключенных договоров займа признан соответствующим положениям НК РФ и правовой позиции ВАС РФ, выраженной в Постановлении от 07.06.2011 N 17586/10.

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 21.02.2012 по делу N А55-12535/2011 суд указал, что условиями договора определены момент начисления процентов за пользование займом и момент их уплаты. "Обязанность по начислению процентов по долговому обязательству у Общества возникает в каждом налоговом периоде, а обязанность по выплате процентов связана с моментом предъявления требования об этом заимодавцем". И главное, как указал ФАС Поволжского округа, - **"судебные инстанции обоснованно исходили из того обстоятельства, что факт реальной уплаты процентов не является определяющим при разрешении вопроса о моменте признания расходов в соответствии со статьей 272 НК РФ"**. Также отмечено, что "выводы судебных инстанций согласуются с позицией Минфина России, изложенной в письмах от 04.06.2010 N 03-03-05/123, от 25.03.2010 N 03-03-06/1/179, и ФНС России, изложенной в письме от 07.03.2010 N 3-2-06/22".

Аналогичная позиция отражена и в ряде других судебных актов, например: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2013 по делу N А42-2049/2012; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.02.2012 по делу N А78-4116/2011; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.01.2012 по делу N А56-72453/2010; Постановление ФАС Поволжского округа от 30.01.2012 по делу

N A65-20766/2010.

В Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 08.08.2014 N Ф05-8402/2014 по делу N А40-135396/13 суд указал, что в силу статей 272, 328 НК РФ общество вправе учитывать проценты для целей налогообложения на конец соответствующих отчетных периодов, что согласуется с принципом равномерности признания доходов и расходов. Суд также учел, что **Федеральным законом от 28.12.2013 N 420-ФЗ в пункт 8 статьи 272 НК РФ внесены изменения, в соответствии с которыми ранее действовавшая редакция о признании осуществленным расходом и включении в состав соответствующих расходов выплаты процентов по договорам займа и иным аналогичным договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, на конец месяца соответствующего налогового периода дополнена текстом "независимо от даты (сроков) таких выплат, предусмотренных договором"**. Указанным изменениям законодателем не придана обратная сила, однако суд кассационной инстанции согласился с доводами налогоплательщика о том, что данной редакцией только конкретизированы общие положения о признании расходов по методу начисления применительно к расходам в виде процентов по долговым обязательствам, что согласуется с нормами статей 272 и 328 НК РФ, ими не вводится новое правовое регулирование, а лишь уточняется ранее действовавший порядок признания.

При ином толковании изменений с учетом отсутствия в Федеральном законе N 420-ФЗ специальных (переходных) положений о порядке признания в составе расходов процентов по долговым обязательствам, начисленным, но не уплаченным до 01.01.2014, исключается возможность их учета для целей налогообложения после указанной даты.

**Учитывая изложенное в ходе контрольных мероприятий при исследовании эпизодов, связанных с вопросом учета процентов по долговым обязательствам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, налоговым органам в Актах налоговых проверок следует соблюдать позицию ФНС России, согласованную с Минфином России, а также учитывать внесенные с 1 января 2014 года изменения в статьи 271, 272 и 328 НК РФ, исключение могут составлять случаи предъявления организациям налоговой претензии в рамках правовой позиции ВАС РФ, изложенной в постановлении Пленума от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", с целью пресечения злоупотреблений, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды (в том числе при создании искусственной ситуации, при которой появляется формальное основание учета расходов в условиях отсутствия реальных экономических обстоятельств).**

Действительный  
государственный советник  
Российской Федерации  
3 класса  
Д.Ю.ГРИГОРЕНКО

16.02.2015

---