

Семинар: "Сложные вопросы подготовки налоговой отчетности за первое полугодие 2016 года: НДС, налог на прибыль. Особенности учета основных средств, резервов на выплату отпусков, резерва по сомнительным долгам, командировочных, представительских расходов"

Налог на добавленную стоимость (гл. 21 НК РФ)

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 6 ноября 2015 г. N ЕД-4-15/19395

О ТРЕБОВАНИИ ПРЕДСТАВИТЬ ПОЯСНЕНИЯ

Федеральная налоговая служба в связи с проведением в соответствии с приказом ФНС России от 13.02.2015 N ММВ-7-6/68@ опытно-промышленной эксплуатации программного обеспечения "АСК НДС-2", а также в связи с подготовкой к декларационной кампании по НДС за 3 квартал 2015 года поручает в срок до 10.11.2015 направить информационное письмо в адрес администрируемых налогоплательщиков, на которых, в соответствии с пунктом 5 статьи 174 Налогового кодекса Российской Федерации, возложена обязанность по представлению налоговой декларации по НДС в электронной форме.

Действительный
государственный советник РФ
2-го класса
Д.В.ЕГОРОВ

Приложение

Уважаемый налогоплательщик!

При выявлении налоговым органом противоречий, несоответствий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, сведениям об указанных операциях, содержащимся в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком, или в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - Расхождения), Вам будет направлено требование о представлении пояснений (далее - Требование).

При этом к Требованию прилагается перечень операций, отраженных Вами в соответствующем разделе декларации по НДС, по которым установлены Расхождения. Для определения причин возникновения Расхождений, по каждой записи, отраженной в приложении к Требованию, справочно указывается код возможной ошибки.

В отношении каждой операции может быть указан только один из четырех кодов ошибки, а именно:

- код ошибки "1" указывается в случае, если запись об операции отсутствует в декларации контрагента, либо контрагент не представил декларацию по НДС за аналогичный отчетный период, либо контрагент представил декларацию с нулевыми показателями, либо допущенные ошибки не позволяют идентифицировать запись о счет-фактуре и, соответственно, сопоставить ее с контрагентом;

- код ошибки "2" указывается в случае, если не соответствуют данные об операции между разделом 8 "Сведения из книги покупок" (приложением 1 к разделу 8 "Сведения из дополнительных листов книги покупок") и разделом 9 "Сведения из книги продаж" (приложением 1 к разделу 9 "Сведения из дополнительных листов книги продаж") декларации налогоплательщика (например, при принятии к вычету суммы НДС по ранее исчисленным авансовым счетам-фактурам).

- если указан код "3" - данные об операции между разделом 10 "Сведения из журнала учета выставленных счетов-фактур" и разделом 11 "Сведения из журнала учета полученных счетов-фактур" декларации налогоплательщика не соответствуют (например, отражение посреднических операций);

- код ошибки "4" означает, что возможно допущена ошибка в какой-либо графе. При этом номер графы с возможно допущенной ошибкой указан в скобках.

Таким образом, после получения Требования от налогового органа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота Вам необходимо:

1. Передать налоговому органу квитанцию о приеме Требования в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в течение шести дней со дня его отправки налоговым органом;

2. В отношении записей, указанных в Требовании, проверить правильность заполнения налоговой

декларации, сверить запись, отраженную в налоговой декларации, со счетом-фактурой, обратить внимание на корректность заполнения реквизитов записей, по которым установлены Расхождения: даты, номера, суммовые показатели, правильность расчета суммы НДС в зависимости от налоговой ставки и стоимости покупок (продаж). Если счет-фактура принимался к вычету по частям (несколько раз), необходимо также проверить общую сумму НДС, принятую к вычету по всем записям такого счета-фактуры, в том числе с учетом предыдущих налоговых периодов;

3. Представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию с корректными сведениями при выявлении в представленной декларации по НДС ошибки, приводящей к занижению суммы налога к уплате;

4. Если ошибка в декларации не повлияла на сумму НДС, представить пояснения с указанием корректных данных. Также рекомендуется представить уточненную налоговую декларацию. Пояснения могут быть представлены в свободной форме на бумажном носителе либо в формализованном виде по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Для направления пояснений в формализованном виде необходимо уточнить наличие такой возможности у разработчика (поставщика) Вашей бухгалтерской учетной системы или оператора электронного документооборота;

5. Если после проверки Вами корректности заполнения декларации ошибки не выявлены, об этом необходимо уведомить налоговый орган путем представления пояснений.

В соответствии с пунктом 3 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) пояснения либо уточненная налоговая декларация представляются в налоговый орган в течение пяти дней с даты получения Требования.

При представлении пояснений в адрес налогового органа Вы вправе, в соответствии с пунктом 4 статьи 88 Кодекса, дополнительно представить документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию.

Напоминаем Вам, что в случае неисполнения обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме требования о представлении пояснений налоговым органом в течение 10 дней со дня истечения срока, установленного для передачи указанной квитанции, установленного пунктом 5.1 статьи 23 Кодекса, согласно подпункту 2 пункта 3 статьи 76 Кодекса может быть принято решение о приостановлении операций по Вашему банковскому счету.

В случае возникновения у Вас вопросов, связанных с полученным Требованием, Вы можете обратиться на форум на сайте ФНС России в сети Интернет (<http://forum.nalog.ru/index.php?showforum=133>), в территориальный налоговый орган по месту постановки на налоговый учет, либо в контактный центр ФНС России по телефону 8-800-222-22-22.

Вопрос: О сроках проведения камеральной проверки декларации по НДС и вынесения решения о возмещении заявленных в ней сумм НДС.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 30 декабря 2015 г. N ЕД-4-15/23207@

Федеральная налоговая служба, рассмотрев обращение ОАО о возможности сокращения сроков проведения камеральных проверок налоговых деклараций, в которых заявлены суммы НДС к возмещению из бюджета, и вынесения решений о возмещении заявленных сумм налога пригородным пассажирским компаниям до одного месяца, сообщает следующее.

Положениями статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) предусмотрено, что в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в целом по деятельности налогоплательщиков за налоговый период, полученная разница подлежит возмещению налогоплательщику путем возврата (зачета) налогоплательщику на основании решения налогового органа.

В соответствии с пунктом 1 статьи 176 Кодекса налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки в порядке, установленном статьей 88 Кодекса.

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 88 Кодекса камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации.

Начиная с 2015 года для налогоплательщиков НДС установлено обязательное расширенное декларирование в электронной форме с включением в состав налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость сведений обо всех операциях с контрагентами. В этой связи в системе налоговых органов внедрен программный комплекс "АСК НДС-2", принципом работы которого является зеркальное сопоставление сведений об операциях в декларациях покупателя и продавца. Вместе с тем сведения, содержащиеся в налоговых декларациях по НДС о счетах-фактурах, не позволяют в полной мере оценить факты хозяйственной деятельности организаций, так как

не содержат информации о количестве, стоимости, наименовании товаров (работ, услуг).

Использование "АСК НДС-2" в камеральном контроле налоговых деклараций по НДС позволяет в автоматизированном режиме выявлять налоговые разрывы, в отношении которых проводится комплекс контрольных мероприятий.

Пунктом 2 статьи 176 Кодекса определено, что в случае, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, налоговый орган в течение семи дней после окончания камеральной налоговой проверки обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм налога.

Таким образом, проведение камеральной налоговой проверки, в том числе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлены суммы налога к возмещению, до истечения трех месяцев с момента представления в налоговые органы налоговой декларации нормам Кодекса не противоречит.

Соответственно, вынесение решения о возмещении из бюджета сумм НДС в сокращенные сроки возможно в случае отсутствия выявленных нарушений по результатам проведенных мероприятий налогового контроля, необходимость которых определяется в каждом случае отдельно и зависит от конкретных обстоятельств, выявленных в ходе проверки.

При этом обращаем внимание, что в налоговом администрировании Федеральная налоговая служба, в соответствии с нормами статьи 19 части 1 Конституции Российской Федерации, обязана придерживаться принципов равенства перед законом всех участников налоговых правоотношений.

Вместе с тем возможность зачета (возврата) суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, до завершения проводимой в соответствии со статьей 88 Кодекса на основе этой налоговой декларации камеральной налоговой проверки предусмотрена статьей 176.1 Кодекса.

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

30.12.2015

Вопрос: Организация осуществляет операции, освобожденные от уплаты НДС в соответствии с п. 3 ст. 149 НК РФ. Должна ли организация представлять документы по этим операциям по требованию налоговых органов, проводящих камеральную проверку налоговой декларации по НДС?

Ответ: Учитывая позицию Пленума ВАС РФ, организация должна представить документы по требованию налоговых органов, проводящих камеральную проверку налоговой декларации по НДС, только по тем освобожденным от уплаты НДС в соответствии с п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ операциям, которые по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы. По иным операциям, освобожденным от налогообложения по п. 3 ст. 149 НК РФ, организация представлять документы не должна.

Обоснование: Камеральная налоговая проверка проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ).

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы только в случаях, прямо предусмотренных НК РФ (п. 7 ст. 88 НК РФ). В частности, налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщиков документы, подтверждающие право на применяемые ими налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ).

Льготами по налогам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере (п. 1 ст. 56 НК РФ).

Статья 149 НК РФ устанавливает операции, не подлежащие налогообложению. При этом норма не содержит указания на то, что перечисленные в ней операции, освобожденные от налогообложения, являются льготой.

По мнению Пленума ВАС РФ, в п. п. 2 и 3 ст. 149 НК РФ есть такие основания освобождения от налогообложения, которые по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы (п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость"). Так, налоговой льготой является освобождение от налогообложения в отношении столовых медицинских и образовательных учреждений, религиозных организаций, общественных организаций инвалидов, коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских палат и пр. (пп. 5 п. 2, пп. 1, 2, 14 п. 3 ст. 149 НК РФ). Следовательно, у таких организаций налоговый орган вправе потребовать документы, подтверждающие применение освобождения от НДС, при камеральной проверке налоговой декларации по НДС.

В ст. 149 НК РФ также перечислены и другие операции, освобожденные от налогообложения НДС, которые не предоставляют определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции. Для них установлены специальные правила налогообложения, которые по смыслу п. 1 ст. 56 НК РФ и исходя из п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ N 33 не относятся к налоговым льготам. Это, в частности, операции займа в денежной форме и ценными бумагами, включая проценты по ним, передачи в

рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб., и т.п. (пп. 15, 25 п. 3 ст. 149 НК РФ). В этом случае требование налогового органа о представлении документов по отраженным в отчетности операциям, не подлежащим налогообложению НДС, неправомерно.

При этом отметим, что налоговые органы в работе должны руководствоваться решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда РФ со дня их официального опубликования в установленном порядке либо со дня их размещения в полном объеме на официальных сайтах в сети Интернет (Письмо Минфина России от 07.11.2013 N 03-01-13/01/47571, направленное для сведения и использования в работе Письмом ФНС России от 26.11.2013 N ГД-4-3/21097).

Е.А.Рожкова
Издательство "Главная книга"

01.03.2016

КОГДА И КАКИЕ ДОКУМЕНТЫ И ПОЯСНЕНИЯ ИФНС ВПРАВЕ ИСТРЕБОВАТЬ ПРИ КАМЕРАЛЬНОЙ ПРОВЕРКЕ?

При камеральной проверке декларации ИФНС вправе потребовать от вас представить дополнительные документы или пояснения только в следующих ситуациях (п. п. 3, 7 ст. 88 НК РФ, Письмо Минфина от 13.10.2015 N 03-02-07/1/58461).

Ситуация	Что вправе потребовать ИФНС
В декларации обнаружены ошибки	Пояснения <*> или исправленную (уточненную) декларацию (п. 3 ст. 88 НК РФ)
Выявлено, что сведения, содержащиеся в декларации, противоречат сведениям из представленных вами документов	
Выявлено, что сведения, содержащиеся в декларации, не соответствуют сведениям из документов, имеющихся в ИФНС	
Представлена убыточная декларация	Документы, подтверждающие достоверность сведений в декларации (п. 4 ст. 88 НК РФ, Постановление Президиума ВАС от 15.03.2012 N 14951/11)
Представлена уточненная декларация, в которой сумма налога к уплате меньше, чем в ранее представленной декларации за тот же период	Пояснения <*>, обосновывающие уменьшение суммы налога (п. 3 ст. 88 НК РФ)
По истечении двух лет с последнего дня срока подачи декларации представлена уточненная декларация, в которой по сравнению с ранее представленной декларацией увеличен убыток или уменьшена сумма налога, исчисленная к уплате. Например, уточненная декларация по НДС за I квартал 2013 г., в которой уменьшена сумма налога к уплате, представлена 23.04.2015 или позднее	Любые документы, подтверждающие обоснованность уменьшения суммы налога к уплате или увеличения убытка, в том числе (п. 8.3 ст. 88 НК РФ): - первичные документы; - регистры налогового учета
К декларации не приложены обязательные сопутствующие документы	Документы, которые должны прилагаться к декларации (п. 7 ст. 88 НК РФ). Например, документы, подтверждающие нулевую ставку НДС, указанные в ст. 165 НК РФ
В декларации заявлены налоговые льготы	Документы, подтверждающие ваше право на эти льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ). Например, документы, подтверждающие реализацию услуг, освобожденных от НДС по пп. 2 п. 2,

	пп. 29, 30 п. 3 ст. 149 НК РФ (п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33, Письмо ФНС от 27.11.2014 N ЕД-4-15/24607)
В декларации по НДС заявлена сумма налога к возмещению (заполнена строка 050 разд. 1 декларации)	Документы, подтверждающие правомерность вычетов по НДС (п. 8 ст. 88 НК РФ, Письма ФНС от 16.09.2015 N СД-4-15/16337, от 10.08.2015 N СД-4-15/13914@). Например, счета-фактуры поставщиков, первичные документы на приобретение товаров (работ, услуг)
В декларации по НДС содержатся сведения об операциях, которые: - или противоречат другим сведениям из этой же декларации; - или не соответствуют сведениям об этих же операциях, содержащимся в декларации по НДС, представленной другим лицом, либо в журнале учета счетов-фактур, представленном лицом, которое обязано подавать в ИФНС такой журнал	Пояснения <*> и любые документы (в т.ч. счета-фактуры и первичные документы), относящиеся к операциям, в сведениях о которых выявлены противоречия или несоответствия (п. 8.1 ст. 88 НК РФ, Письма ФНС от 06.11.2015 N ЕД-4-15/19395, от 16.09.2015 N СД-4-15/16337, от 10.08.2015 N СД-4-15/13914@)
Представлена декларация по НДС, водному или земельному налогам	Документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты этих налогов (п. 9 ст. 88 НК РФ)

<*> Пояснения, истребованные ИФНС при камеральной проверке декларации по НДС, можно представить по рекомендованной ФНС форме.

Нельзя оштрафовать за непредставление документов, если ИФНС потребовала документы (п. 1 ст. 126 НК РФ):

- в ситуациях иных, чем перечислены выше (п. 7 ст. 88 НК РФ);
- по истечении трех месяцев со дня представления декларации (п. 2 ст. 88 НК РФ, Письмо Минфина от 18.02.2009 N 03-02-07/1-75, Постановление Президиума ВАС от 17.11.2009 N 10349/09);
- не относящиеся к проверяемой декларации (Постановление Президиума ВАС от 08.04.2008 N 15333/07);
- которые закон не обязывает вас составлять или иметь (аналитические справки, объяснения причин убытков, низких зарплат и т.п.) (п. 4 Письма ФНС от 13.09.2012 N АС-4-2/15309);
- которые вы ранее представляли в ИФНС для камеральной или выездной проверки (кроме случаев, когда вы представляли подлинники и получили их обратно или когда представленные документы ИФНС утратила в результате форс-мажора (наводнения, пожара и т.п.)) (п. 5 ст. 93 НК РФ, Письмо ФНС от 04.12.2015 N ЕД-16-2/304 (п. 2)).

Пример. Ситуации, когда ИФНС не вправе требовать документы для камеральной проверки

Ситуация	Почему требовать документы нельзя
ИФНС, проверяя декларацию, представленную 23.01.2015, направила требование о представлении документов 24.04.2015	Срок проведения камеральной проверки составляет три месяца со дня представления декларации. То есть последний день камеральной проверки декларации, представленной 23.01.2015, - 23.04.2015
ИФНС, проверяя декларацию по НДС, требует документы, подтверждающие: - проведение операций, не являющихся объектом налогообложения по НДС; - место реализации товаров (работ, услуг); - применение ставки 10%	Отсутствие обязанности исчислять НДС из-за отсутствия объекта налогообложения (в т.ч. если место реализации - не территория РФ), а также ставка 10% - это не налоговые льготы (Письмо Минфина от 03.09.2015 N 03-05-05-01/50668, п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33). Ведь эти правила установлены для всех организаций, а не для отдельных категорий налогоплательщиков

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.11.2015 N Ф05-14877/2015 по делу N А40-

178030/14

Суд отклонил довод налогового органа о том, что суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету по металлу в отношении его остатков, которые признаются возвратными расходами и приходятся на склад в качестве лома и отходов, подлежат восстановлению в том налоговом периоде, в котором такие отходы и остатки начинают использоваться для осуществления операций, освобождаемых от налогообложения. Суд указал, что положениями НК РФ не предусмотрена обязанность налогоплательщика по восстановлению и уплате в бюджет сумм налога, ранее предъявленных к вычету по товарам, приобретенным для использования в операциях, признаваемых объектом налогообложения, но впоследствии не использованным в этих операциях в связи с браком. При этом суд отметил, что черные и цветные металлы были приобретены обществом только для осуществления производства и реализации товаров (продукции), подлежащих обложению НДС.

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.04.2015 N Ф05-3246/2015 по делу N А40-92888/14

Суд пришел к выводу о неправомерном доначислении налоговым органом НДС налогоплательщику в связи с получением им премий, выплачиваемых поставщиками за выполнение условий договора. Суд пришел к выводу, что получаемые налогоплательщиком премии не могут быть признаны торговыми скидками, уменьшающими стоимость товаров, поскольку условиями заключенных налогоплательщиком с поставщиками товаров договорами не предусмотрено изменение цены товара в связи с выплатой покупателю премий, поставщиками товаров корректировка цен на сумму выплаченных премий не производилась, как и корректировка налоговых обязательств в части НДС, исправления в счета-фактуры в части цен не вносились и налогоплательщику не передавались, возврат некачественного товара осуществлялся исходя из первоначальной цены поставки без уменьшения ее на сумму выплаченной премии, в том числе в отношении товаров, возвращенных после выплаты налогоплательщику премии. Зачет поставщиком подлежащей выплате премии в счет исполнения обязательств налогоплательщика по оплате поставляемого товара также не свидетельствует об изменении цены передаваемых товаров.

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.02.2015 по делу N А40-853/2014

Суд пришел к выводу о правомерном принятии налогоплательщиком к вычету НДС, приходящегося на приобретение товаров, работ, услуг, использованных в операциях, не подлежащих налогообложению в связи с тем, что местом реализации территория РФ не является. Суд указал, что в силу абзаца 9 п. 4 ст. 170 НК РФ в случае если доля прямых расходов, относящихся к операциям, не подлежащим налогообложению или не являющимся объектом налогообложения, в сумме всех прямых расходов меньше 5 процентов, то все суммы налога, предъявленные продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг), подлежат вычету. Суд отклонил доводы налогового органа о том, что "правило пяти процентов" применимо только в отношении освобождаемых от налогообложения операций, а в отношении операций, не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ (например, если местом реализации не признается территория РФ), указанное правило не применяется. Предусмотренное п. 4 ст. 170 НК РФ правило ведения раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) касается случаев, когда налогоплательщик осуществляет одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (исключенные из налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным гл. 21 НК РФ, в том числе на основании ст. 148 НК РФ; иное толкование п. 4 ст. 170 НК РФ не согласуется с изложенным в пункте 2 этой статьи общим порядком отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг). Также суд отклонил довод налогового органа о том, что п. 4 ст. 170 НК РФ не применим к учету сумм НДС по товарам (работам, услугам), используемым исключительно в операциях, не облагаемых НДС, поскольку в абзаце 9 п. 4 ст. 170 НК РФ отсутствуют указания на то, что его положения относятся только к товарам (работам, услугам), используемым одновременно как в облагаемых, так и в не облагаемых НДС операциях, напротив, в данном абзаце прямо указано, что налогоплательщик имеет право не применять положения настоящего пункта к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав. Суд отметил, что законодатель предусмотрел возможность применять вычет по НДС в отношении всех расходов по приобретению товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, в случае если не превышен указанный пятипроцентный порог и данное толкование подтверждается Постановлением Президиума ВАС РФ от 21.06.2012 N 2676/12.

Вопрос: В п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 отмечается, что не может рассматриваться в качестве операции, формирующей самостоятельный объект налогообложения по НДС, 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.

Будет ли стоимость таких материалов отражаться в разд. 7 декларации по НДС и учитываться для расчета пропорции в соответствии с п. 4.1 ст. 170 НК РФ?

Ответ:

УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ
ПО Г. МОСКВЕ

ПИСЬМО
от 16 декабря 2015 г. N 16-15/135217

Управление Федеральной налоговой службы по г. Москве (далее - Управление) рассмотрело письмо и сообщает следующее.

Согласно пункту 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) 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 (освобождаются от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за налоговый период.

Одновременно Управление сообщает, что обязанность по ведению раздельного учета сумм налога на добавленную стоимость в порядке, предусмотренном пунктами 4 и 4.1 статьи 170 Кодекса, возникает при осуществлении налогоплательщиком как облагаемых налогом на добавленную стоимость операций, так и не облагаемых этим налогом (исключенных из налогообложения) операций по всем основаниям, предусмотренным главой 21 Кодекса, в том числе операций, не признаваемых объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость в соответствии с пунктом 2 статьи 146 Кодекса.

Таким образом, учитывая, что операции по распространению рекламных материалов, являющихся 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, в пункте 2 статьи 146 Кодекса не поименованы, в случае возникновения у налогоплательщика обязанности по ведению раздельного учета в порядке, установленном пунктом 4 статьи 170 Кодекса, для определения пропорции, предусмотренной пунктом 4.1 статьи 170 Кодекса, стоимость вышеуказанных материалов не учитывается.

Дополнительно Управление обращает внимание, что Порядок заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость утвержден 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" (далее - Порядок).

Согласно данному Порядку раздел 7 декларации включается в состав представляемой в налоговые органы декларации при осуществлении налогоплательщиками операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения); операций, не признаваемых объектом налогообложения; операций по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации; а также при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев.

Учитывая изложенное, в случае если налогоплательщик не осуществляет указанные операции, раздел 7 не представляется.

Государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Е.А.КРУГЛОВА

16.12.2015

ОАО "РОССИЙСКИЕ ЖЕЛЕЗНЫЕ ДОРОГИ"

ПИСЬМО
от 16 февраля 2016 г. N ИСХ-2141/ЦБС

**О ПОРЯДКЕ
ПРИМЕНЕНИЯ СТАВОК НДС В ОТНОШЕНИИ СТОИМОСТИ УСЛУГ,
ВКЛЮЧЕННЫХ В ПРОЕЗДНЫЕ ДОКУМЕНТЫ НА ПЕРЕВОЗКИ ПассажиРОВ
И БАГАЖА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНЫМ ТРАНСПОРТОМ ОБЩЕГО ПОЛЬЗОВАНИЯ
ВО ВНУТРИГОСУДАРСТВЕННОМ СООБЩЕНИИ**

Федеральным законом от 29.12.2015 N 386-ФЗ (официально опубликованным 31.12.2015 в Российской газете N 297) внесено изменение в статью 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), согласно которому услуги по перевозке пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования во внутригосударственном сообщении, начиная с 1 января 2016 года, подлежат налогообложению НДС по ставке 10 процентов.

Исходя из указанной нормы ставка НДС 10 процентов применяется только к услуге по перевозке пассажира (т.е. по билетной и плацкартной составляющим стоимости проездного документа), а все дополнительные сборы, включая стоимость сервисных услуг (пользование постельными принадлежностями и питание), подлежат налогообложению НДС по ставке 18 процентов.

При этом формы проездных документов, оформляемых по перевозкам пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования во внутригосударственном сообщении, утвержденные приказами Минтранса России от 05.08.2008 N 120 и от 21.08.2012 N 322, полностью соответствуют требованиям, предъявляемым законодателем к бланкам строгой отчетности, т.е. имеют обязательные реквизиты, согласно пунктам 3 и 4 Положения об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 06.05.2008 N 359 (далее - Положение).

Однако ни Положением, ни приказами Минтранса России за продавцом услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом не закреплена обязанность по указанию отдельными позициями в проездном документе стоимости услуг, облагаемых по разным ставкам НДС.

В то же время, суммы НДС по проезду командированных работников организации к месту служебной командировки и обратно, а также по пользованию ими постельными принадлежностями в поездах, согласно пункту 7 статьи 171 НК РФ и Постановлению Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137, подлежат вычету из бюджета на основании бланков строгой отчетности, соответствующих требованиям законодательства, с выделенной в них отдельной строкой суммой НДС.

В этой связи, на проездных документах, оформляемых при перевозках пассажиров железнодорожным транспортом, выделяется соответствующая сумма НДС. При этом указанная сумма НДС, в проездных документах, оформленных начиная с 1 января 2016 года, отражена одной позицией в общей сумме:

- по ставке НДС 10 процентов в отношении билетной и плацкартной составляющим стоимости проездного или перевозочного документа;
- по ставке НДС 18 процентов в отношении дополнительных сборов и сервисных услуг (включая пользование постельными принадлежностями и питание).

При этом доработка программного обеспечения в части выделения на проездных документах по железнодорожным перевозкам пассажиров железнодорожным транспортом сумм НДС в разрезе ставок налогообложения в отдельные позиции требующая времени осуществлена 8 февраля 2016 года.

Учитывая изложенное, по проездным железнодорожным документам, оформленным в период с 1 января по 8 февраля 2016 года на командированных сотрудников организаций, суммы НДС могут быть включены таким организациями в состав налоговых вычетов, исходя из справки "Тарифы на комплекс сервисных услуг в вагонах поездов формирования АО "ФПК" (копия прилагается).

Указанная справка формируется в АСУ "Экспресс" и по требованию представляется:

А) либо подразделением АО "ФПК", с которым у соответствующей организации заключен договор на оформление проездных железнодорожных документов;

Б) либо в любом Сервисном Центре железнодорожного агентства АО "ФПК" (в случае приобретения проездных документов физическим лицом самостоятельно с оплатой в билетной кассе) (справка предоставляется на платной основе).

Также соответствующую информации можно получить в Едином информационном сервисном центре ОАО "РЖД" (ЕИСЦ) на единый номер 8-800-775-0000 либо через сайт РЖД по электронному адресу <http://pass.rzd.ru/>.

Справка "Тарифы на комплекс сервисных услуг в вагонах поездов формирования АО "ФПК"

Наименование набора услуг:

"Стандарт" - набор сервисных услуг для поездов, не входящих в группу поездов с минимальным набором услуг;

"Минимальный" - набор сервисных услуг для поездов, входящих в группу поездов с минимальным набором услуг;

"выбор питания" - набор сервисных услуг для поездов с возможностью выбора рациона питания.

Тип вагона	Класс обслуживания	Общая стоимость сервисных услуг с НДС, руб.	в т.ч. НДС, руб.
Люкс (М)			
стандарт, минимальный выбор питания	1А, 1М, 1И	2334,00	356,03
СВ			
стандарт, выбор питания	1Б	1278,00	194,95
минимальный	1Б	917,00	139,88
стандарт, выбор питания	1Э	1272,00	194,03

минимальный	1Э	911,00	138,97
выбор питания поезд "Стриж"	1Е, 1Э	1015,00	154,83
Купе			
стандарт, выбор питания	2Э	667,00	101,75
Поезда 5/6 Москва - С-Петербург; 23/24 Москва - Казань	2Э	359,00	54,76
минимальный	2Э	572,00	87,25
Вагоны с местами для сидения			
Стандарт минимальный	1Р	491,00	74,90
Поезд 45/46 Москва - Воронеж	1Р	559,00	85,27
выбор питания поезд "Стриж"	1Р	506,00	77,19
Поезд 45/46 Москва - Воронеж	1В	1412,00	215,39
стандарт	2Р	92,00	14,03
минимальный	2Р	43,00	6,56

Плата за пользование комплектом постельного белья

Тип вагона	Класс обслуживания	Стоимость с НДС, руб.	в т.ч. НДС, руб.
Вагоны класса "Люкс" <*> (в расчете на одного пассажира)	1М	676	103,12
Вагоны с двухместными купе (СВ) фирменных поездов и вагоны повышенной комфортности	1Л, 1Д	338	51,56
Вагоны с двухместными купе (СВ)	1Л, 1Д	270	41,19
Вагоны с четырехместными купе фирменных поездов и вагоны повышенной комфортности	2К, 2Д	208	31,73
Вагоны с четырехместными купе	2К, 2Д, 2Л	141	21,51
Плацкартные вагоны	3П	133	20,29

Справка "Тарифы на комплекс сервисных услуг в вагонах поездах формирования дирекции скоростного сообщения"

Тип вагона	Класс обслуживания	Общая стоимость сервисных услуг с НДС, руб.	в т.ч. НДС, руб.
Вагоны с местами для сидения			
Первый класс	1Р, 1В	2330,00	355,42

Бизнес класс	1С	965,60	147,29
Бистро	2Е	2000,00	305,08
Экономический плюс	2В	175,00	26,69

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 19 января 2016 г. N СА-4-7/465@

Федеральная налоговая служба направляет для использования в работе Определение Верховного Суда Российской Федерации от 27.11.2015 N 306-КГ15-7673 по делу N А12-24270/2014 по заявлению ООО (далее - Общество) к Межрайонной ИФНС России (далее - Инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 29.04.2014 N 148 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В указанном Определении Верховный Суд Российской Федерации рассмотрел вопрос, связанный с получением Обществом необоснованной налоговой выгоды в целях минимизации налоговых обязательств путем целенаправленного формального "дробления" бизнеса с использованием подконтрольного лица.

Основанием к доначислению Обществу спорных сумм налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, соответствующих пеней и штрафов по пункту 1 статьи 122 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) послужил вывод Инспекции, согласно которому посредством согласованных действий с индивидуальным предпринимателем (далее - предприниматель), применяющим систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД), Обществом была создана схема уклонения от налогообложения путем формального заключения с указанным лицом договоров поручения, по условиям которых Общество и предприниматель от имени друг друга могли совершать действия по оформлению сделок купли-продажи с покупателями товаров.

Налоговый орган пришел к выводу, что денежные средства, полученные предпринимателем от реализации Обществом товаров предпринимателя на основании договора поручения, исходя из подлинного экономического содержания указанных операций, являются доходами самого Общества, в связи с чем указанные доходы подлежат включению в налогооблагаемую базу в целях исчисления налога на прибыль и НДС за проверяемый период.

Признавая доказанным факт умышленной минимизации Обществом налогового бремени путем создания совместно с предпринимателем схемы "дробления" бизнеса, Суд принял во внимание совокупность документально подтвержденных обстоятельств, установленных в ходе выездной налоговой проверки Общества.

Анализ судебного акта показал, что критериями, по которым налогоплательщик может быть признан Судом недобросовестным, являются, в том числе, наличие единой производственной базы, отсутствие у подконтрольного лица собственных производственных мощностей, использование проверяемым налогоплательщиком и подконтрольным ему лицом одних и тех же трудовых ресурсов.

Признавая правомерной позицию налогового органа по вопросу использования Обществом схемы "дробления" бизнеса, Суд учитывал наличие в материалах дела доказательств, бесспорно свидетельствующих не только о согласованности действий участников спорных операций, но и косвенной подконтрольности предпринимателя проверяемому налогоплательщику. При этом в качестве ключевого доказательства подконтрольности Суд признал тот факт, что Общество являлось единственным источником доходов предпринимателя и осуществления им соответствующей предпринимательской деятельности.

Таким образом, в рамках процесса доказывания использования проверяемым налогоплательщиком схемы "дробления" бизнеса в качестве инструмента налоговой оптимизации налоговому органу необходимо располагать доказательствами, которые в совокупности и взаимосвязи будут однозначно свидетельствовать о совершении проверяемым налогоплательщиком совместно с подконтрольными ему лицами виновных, умышленных согласованных действий, направленных исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения соответствующей налоговой обязанности или уклонения от ее исполнения.

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

Вопрос: Об НДС и заполнении книги покупок в случае возврата иностранной организацией авансовых платежей, с которых российская организация как налоговый агент уплатила НДС.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

В связи с письмом по вопросу применения налога на добавленную стоимость при расторжении договора с иностранной организацией на оказание услуг, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, и возврате иностранной организацией сумм авансовых платежей, с которых российской организацией, являющейся налоговым агентом, уплачен налог на добавленную стоимость, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее.

На основании пункта 2 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) организации и индивидуальные предприниматели, приобретающие у иностранных лиц, не состоящих на учете в российских налоговых органах, услуги, местом реализации которых является территория Российской Федерации, признаются налоговыми агентами по налогу на добавленную стоимость.

В соответствии с пунктом 5 статьи 171 Кодекса вычета подлежат суммы налога на добавленную стоимость, 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 соответствующих сумм авансовых платежей. Данная норма распространяется на покупателей-налогоплательщиков, исполняющих обязанности налогового агента в соответствии с вышеуказанным пунктом 2 статьи 161 Кодекса.

Таким образом, в случае расторжения договора с иностранной организацией на оказание услуг, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, условием для принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного российской организацией в качестве налогового агента, является возврат продавцу услуг авансовых платежей, с которых исчислен и уплачен в бюджет налог на добавленную стоимость.

Учитывая изложенное, при расторжении договора на оказание услуг с иностранной организацией и возврате иностранной организацией сумм авансовых платежей, с которых российской организацией, являющейся налоговым агентом, уплачен налог на добавленную стоимость, данный налог принимается к вычету.

Что касается заполнения книги покупок, то в соответствии с пунктом 22 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137, в случае расторжения соответствующего договора налоговыми агентами, указанными в пункте 2 статьи 161 Кодекса, одновременно являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, и возврата им соответствующей суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) счета-фактуры, составленные и зарегистрированные ими в книге продаж при осуществлении указанной оплаты, регистрируются ими в книге покупок после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с отказом от товаров (работ, услуг), имущественных прав, но не позднее 1 года со дня отказа.

Одновременно сообщается, что настоящее письмо Минфина России 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 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
О.Ф.ЦИБИЗОВА

04.05.2016

Вопрос: В каких случаях необходимо заполнять графу 7 "Номер и дата документа, подтверждающего уплату налога" книги покупок?

Ответ: В графе 7 книги покупок отражаются реквизиты платежного документа в тех случаях, когда уплата НДС необходима для принятия к вычету суммы "входного" налога, в частности при ввозе товаров в Российскую Федерацию, при перечислении авансовых платежей, при возврате покупателю авансового платежа, по командировочным расходам, при уплате НДС налоговыми агентами.

Обоснование: На основании пп. "к" п. 6 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 (далее - Правила ведения книги покупок), в графе 7 книги покупок указываются номер и дата документа, подтверждающего уплату НДС, в случаях, определенных законодательством РФ.

Книга покупок предназначена для регистрации счетов-фактур (в том числе корректировочных, исправленных), выставленных продавцами, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке п. 1 Правил ведения книги покупок.

Таким образом, в графе 7 книги покупок отражаются реквизиты платежного документа в тех случаях, когда уплата НДС необходима для принятия к вычету суммы "входного" налога.

Порядок применения налоговых вычетов по НДС регламентируется ст. ст. 171, 172 Налогового кодекса РФ.

В частности, налоговые вычеты производятся на основании документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Документ, подтверждающий фактическое перечисление сумм оплаты (частичной оплаты), необходим при принятии к вычету НДС по предоплате приобретаемых товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 9 ст. 172 НК РФ).

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 соответствующих сумм авансовых платежей (п. 5 ст. 171 НК РФ).

Также вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (п. 7 ст. 171 НК РФ).

Позиция финансового ведомства по данному вопросу находит отражение в некоторых письмах, согласно которым в графе 7 книги покупок отражаются, в частности:

- реквизиты документов, подтверждающих перечисление сумм авансовых платежей (Письмо Минфина России от 16.03.2015 N 03-07-11/13816);

- реквизиты документов, подтверждающих оплату командировочных расходов, возврат покупателю авансового платежа (Письма Минфина России от 23.03.2015 N 03-07-11/15889, от 24.03.2015 N 03-07-11/16044);

- реквизиты документов, подтверждающих уплату сумм налога на добавленную стоимость при ввозе товаров в Российскую Федерацию (Письмо Минфина России от 26.11.2014 N 03-07-11/60221).

О.В.Егорова
ООО "ПРАВО-Конструкция"
Региональный информационный центр
Сети КонсультантПлюс

04.05.2016

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПРИКАЗ
от 14 марта 2016 г. N ММВ-7-3/136@

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПЕРЕЧНЯ
КОДОВ ВИДОВ ОПЕРАЦИЙ, УКАЗЫВАЕМЫХ В КНИГЕ ПОКУПОК,
ПРИМЕНЯЕМОЙ ПРИ РАСЧЕТАХ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ
СТОИМОСТЬ, ДОПОЛНИТЕЛЬНОМ ЛИСТЕ К НЕЙ, КНИГЕ ПРОДАЖ,
ПРИМЕНЯЕМОЙ ПРИ РАСЧЕТАХ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ
СТОИМОСТЬ, ДОПОЛНИТЕЛЬНОМ ЛИСТЕ К НЕЙ, А ТАКЖЕ КОДОВ
ВИДОВ ОПЕРАЦИЙ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ,
НЕОБХОДИМЫХ ДЛЯ ВЕДЕНИЯ ЖУРНАЛА УЧЕТА ПОЛУЧЕННЫХ
И ВЫСТАВЛЕННЫХ СЧЕТОВ-ФАКТУР

В целях реализации постановления Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2012, N 3, ст. 417; 2014, N 50, ст. 7071) приказываю:

1. Утвердить перечень кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также коды видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимые для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, согласно приложению к настоящему приказу.

2. Признать утратившим силу приказ ФНС России 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" (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 21.03.2012, регистрационный номер 23546).

3. Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации довести настоящий приказ до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков и обеспечить его применение.

4. Настоящий приказ вступает в силу с 1 июля 2016 года.

5. Контроль за исполнением настоящего приказа возложить на заместителя руководителя Федеральной налоговой службы, координирующего методологическое и организационное обеспечение работы налоговых органов по вопросам исчисления в соответствующий бюджет налогов и сборов, иных обязательных платежей (за исключением транспортного налога, налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц, земельного налога, налога на доходы физических лиц).

Руководитель

**ПЕРЕЧЕНЬ
КОДОВ ВИДОВ ОПЕРАЦИЙ, УКАЗЫВАЕМЫХ В КНИГЕ ПОКУПОК,
ПРИМЕНЯЕМОЙ ПРИ РАСЧЕТАХ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ
СТОИМОСТЬ, ДОПОЛНИТЕЛЬНОМ ЛИСТЕ К НЕЙ, КНИГЕ ПРОДАЖ,
ПРИМЕНЯЕМОЙ ПРИ РАСЧЕТАХ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ
СТОИМОСТЬ, ДОПОЛНИТЕЛЬНОМ ЛИСТЕ К НЕЙ, А ТАКЖЕ КОДЫ
ВИДОВ ОПЕРАЦИЙ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ,
НЕОБХОДИМЫЕ ДЛЯ ВЕДЕНИЯ ЖУРНАЛА УЧЕТА ПОЛУЧЕННЫХ
И ВЫСТАВЛЕННЫХ СЧЕТОВ-ФАКТУР**

N п/п	Наименование вида операции	Код вида операции
1	Отгрузка (передача) или приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая операции, перечисленные в подпунктах 2 и 3 пункта 1 статьи 146, 162, в пунктах 3, 4, 5.1 статьи 154, в подпункте 1 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, N 32, ст. 3340; 2016, N 14, ст. 1902), операции, облагаемые по налоговой ставке 0 процентов, операции, осуществляемые 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, операции по возврату налогоплательщиком-покупателем товаров продавцу или получение продавцом от указанного лица товаров, за исключением операций, перечисленных по кодам 06; 10; 13; 14; 15; 16; 27; составление или получение единого корректировочного счета-фактуры	01
2	Оплата, частичная оплата (полученная или переданная) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая операции, осуществляемые 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, за исключением операций, перечисленных по кодам 06;28	02
3	Операции, совершаемые налоговыми агентами, перечисленными в статье 161 Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, N 32, ст. 3340; 2016, N 14, ст. 1902), в том числе операции по приобретению товаров (работ, услуг), имущественных прав на основе договоров поручения, комиссии, агентских договоров, заключенных налоговыми агентами с налогоплательщиком, за исключением операций, указанных в пунктах 4 и 5 данной статьи Налогового кодекса Российской Федерации	06
4	Отгрузка (передача) товаров (выполнение работ, оказание услуг), имущественных прав на безвозмездной основе	10
5	Выполнение подрядными организациями (застройщиками, заказчиками, выполняющими функции застройщика, техническими заказчиками) работ при осуществлении капитального строительства, модернизации (реконструкции) объектов недвижимости или приобретение этих работ налогоплательщиками-инвесторами; передача указанными лицами (приобретение) объектов завершенного (незавершенного) капитального строительства, оборудования, материалов в рамках исполнения договоров по капитальному строительству (модернизации, реконструкции)	13
6	Передача имущественных прав, перечисленных в пунктах 1 - 4 статьи 155 Налогового кодекса Российской Федерации	14

7	Составление (получение) счета-фактуры комиссионером (агентом) при реализации (получении) товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени, в котором отражены данные в отношении собственных товаров (работ, услуг), имущественных прав, и данные в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализуемых (приобретаемых) по договору комиссии (агентскому договору)	15
8	Получение продавцом товаров, возвращенных покупателями, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, и налогоплательщиками, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, включая случаи частичного возврата товаров указанными лицами, а также отказ от товаров (работ, услуг) в случае, предусмотренном в абзаце втором пункта 5 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, за исключением операций, перечисленных по коду 17	16
9	Получение продавцом товаров, возвращенных физическими лицами, а также отказ от товаров (работ, услуг) в случае, указанном в абзаце втором пункта 5 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации	17
10	Составление или получение корректировочного счета-фактуры в связи с изменением стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цен (тарифов) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав	18
11	Ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, с территории государств Евразийского экономического союза	19
12	Ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории	20
13	Операции по восстановлению сумм налога, указанные в пункте 8 статьи 145, пункте 3 статьи 170 (за исключением подпунктов 1 и 4 пункта 3 статьи 170), статье 171.1 Налогового кодекса Российской Федерации, а также при совершении операций, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов по налогу на добавленную стоимость	21
14	Операции по возврату авансовых платежей в случаях, перечисленных в абзаце втором пункта 5 статьи 171, а также операции, перечисленные в пункте 6 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации	22
15	Приобретение услуг, оформленных бланками строгой отчетности, в случаях, предусмотренных пунктом 7 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации	23
16	Регистрация счетов-фактур в книге покупок в случаях, предусмотренных абзацем вторым пункта 9 статьи 165 и пунктом 10 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации	24
17	Регистрация счетов-фактур в книге покупок в отношении сумм налога на добавленную стоимость, ранее восстановленных при совершении операций, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов, а также в случаях, предусмотренных пунктом 7 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации	25
18	Составление продавцом счетов-фактур, первичных учетных документов, иных документов, содержащих суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала) при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (в том числе в случае изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав)) лицам, не являющимся налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, и	26

	налогоплательщикам, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на добавленную стоимость, связанных с исчислением и уплатой налога, а также при получении от указанных лиц оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), имущественных прав; регистрация указанных документов в книге покупок в случаях, предусмотренных пунктами 6 и 10 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации	
19	Составление счета-фактуры на основании двух и более счетов-фактур при реализации и (или) приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав в случае, предусмотренном пунктом 3.1 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации, а также получение указанного счета-фактуры налогоплательщиком	27
20	Составление счета-фактуры на основании двух и более счетов-фактур при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), имущественных прав, в случае, предусмотренном пунктом 3.1 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации, а также получение указанного счета-фактуры налогоплательщиком	28
21	Корректировка реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, предприятия в целом как имущественного комплекса на основании пункта 6 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, N 31, ст. 3824; 2016, N 1, ст. 6)	29
22	Отгрузка товаров, в отношении которых при таможенном декларировании был исчислен НДС в соответствии с абзацем первым подпункта 1.1 пункта 1 статьи 151 Налогового кодекса Российской Федерации	30
23	Операция по уплате сумм НДС, исчисленных при таможенном декларировании товаров в случаях, предусмотренных абзацем вторым подпункта 1.1 пункта 1 статьи 151 Налогового кодекса Российской Федерации	31
24	Принятие к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных или подлежащих уплате в случаях, предусмотренных пунктом 14 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации	32

Налог на прибыль организаций (гл. 25 НК РФ)

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 30 марта 2016 г. N ЗН-4-1/5433@

О ПРЕДСТАВЛЕНИИ ИНФОРМАЦИИ В ОТНОШЕНИИ ДЕКЛАРАЦИЙ
ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Федеральная налоговая служба в соответствии с возложенными полномочиями главных администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации поручает.

1. Межрегиональным инспекциям ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам при получении от налогоплательщиков налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций "к уменьшению" на сумму свыше 10 млн. рублей в любой из уровней бюджета в пятидневный срок со дня получения декларации информировать:

1) по федеральному бюджету:

- Центральный аппарат ФНС России (Аналитическое управление);

2) по бюджету субъекта Российской Федерации:

- соответствующее Управление ФНС России по субъекту Российской Федерации;

- органы исполнительной власти (в том числе финансовые) субъекта Российской Федерации.

2. Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации при получении от налогоплательщиков налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций "к уменьшению" на сумму свыше 10 млн. рублей в любой из уровней бюджета в пятидневный срок со дня получения декларации информировать;

1) по федеральному бюджету:

- Центральный аппарат ФНС России (Аналитическое управление);

2) по бюджету субъекта Российской Федерации:

- органы исполнительной власти (в том числе финансовые) субъекта Российской Федерации.

После проведения камеральных проверок представленных деклараций уточнять обязательства по возврату бюджетных средств налогоплательщикам по вышеуказанной схеме.

При этом под декларацией по налогу на прибыль организаций, представленной "к уменьшению" на сумму свыше 10 млн. рублей в любой из уровней бюджета, в целях настоящего письма (п. 1 и п. 2 письма) понимается следующее:

- первичная декларация по налогу на прибыль организаций, представленная "к уменьшению" (сумма налога указана по строке 050, 080 раздела 1 декларации);

- уточненная декларация, уменьшающая ранее начисленную сумму "к уплате" (сумма налога указана по строке 040, 070 раздела 1 декларации), "к уменьшению" (сумма налога указана по строке 050, 080 раздела 1 декларации).

По организациям, в отношении которых в соответствии с разделом V.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекса) осуществляется налоговый контроль в форме налогового мониторинга и камеральная налоговая проверка не проводится (пункт 1.1 статьи 88 Кодекса), информация по налоговым декларациям по налогу на прибыль организаций "к уменьшению" свыше 10 млн. рублей представляется при получении налоговой декларации и при возврате (зачете в другой налог) средств налогоплательщику.

Кроме этого, при направлении информации в органы исполнительной власти, в том числе финансовые органы, субъекта Российской Федерации необходимо учитывать положения статьи 102 Кодекса.

Указанный порядок применяется с 28 апреля 2016 года, письмо от 10.09.2009 N СН-22-1/709@ действует до 28 апреля 2016 года.

Заместитель Руководителя
Действительный государственный
советник Российской Федерации
2 класса
Н.С.ЗАВИЛОВА

Вопрос: Об учете для целей налога на прибыль суточных и расходов на проживание в гостинице работника, направленного в командировку в иностранное государство.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 22 января 2016 г. N 03-03-06/1/2318

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

Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 N 749 утверждено Положение об особенностях направления работников в служебные командировки (далее - Положение).

Согласно пункту 21 Положения расходы по найму жилого помещения при направлении работников в командировки на территории иностранных государств, подтвержденные соответствующими документами, возмещаются в порядке и размерах, определяемых коллективным договором или локальным нормативным актом работодателя.

В соответствии с пунктом 26 Положения работник по возвращении из командировки обязан представить работодателю авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах. К авансовому отчету прилагаются документы, подтверждающие расходы, связанные с командировкой.

Из письма следует, что при направлении работника в командировку на территорию иностранного государства организация перечисляет на его банковскую карту денежные средства в рублях на оплату проживания и суточные.

В соответствии со статьей 168 Трудового кодекса Российской Федерации работодатель должен компенсировать работнику его фактические расходы, а именно сумму в рублях, которую он оплатил за проживание в гостинице.

Таким образом, расходы по найму жилого помещения при направлении работников в командировки на территории иностранных государств следует определять исходя из истраченной суммы согласно первичным документам, оформленным в соответствии с положениями статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), по обменному курсу, установленному банком на дату списания денежных средств.

При этом в силу подпункта 5 пункта 7 статьи 272 НК РФ датой осуществления командировочных расходов признается дата утверждения авансового отчета.

Одновременно сообщаем, что мнение, приведенное в настоящем письме, не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение 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.

22.01.2016

Вопрос: Правомерно ли уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на расходы на аренду квартиры, понесенные работником организации в целях проживания во время командировки, в составе командировочных расходов на основании пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ в случае отсутствия копий документов, подтверждающих право собственности арендодателя на сдаваемое в аренду (внаем) помещение?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 15 января 2016 г. N 03-03-07/803

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета для целей налогообложения прибыли организаций расходов на аренду квартиры для сотрудников организации, направляемых в командировку, и сообщает следующее.

Подпунктом 12 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) предусмотрено включение в составе расходов на командировки затрат на наем жилого помещения.

Таким образом, расходы по аренде жилого помещения, предназначенного для проживания в нем командированных работников, могут учитываться в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

При этом согласно пункту 1 статьи 252 Кодекса в целях главы 25 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты.

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

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

Учитывая изложенное, указанные расходы включаются в состав налоговой базы по налогу на прибыль организаций за период, когда в арендуемом жилом помещении проживали командированные работники организации, на основании документов, косвенно подтверждающих факт пребывания в нем данных работников. Такими документами могут являться командировочное удостоверение, проездные документы, договор аренды жилого помещения и др.

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

15.01.2016

Вопрос: Об учете для целей налога на прибыль расходов на приобретение командированным работником иностранной валюты.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 21 января 2016 г. N 03-03-06/1/2059

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

В соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.06.2012 N 82н, в Министерстве финансов Российской Федерации, если законодательством не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения организаций по проведению экспертиз договоров, учредительных и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Одновременно сообщаем, что согласно пункту 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в целях налогообложения прибыли организаций расходами признаются экономически

оправданные и документально подтвержденные затраты, произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Расходы, не соответствующие указанным требованиям, согласно пункту 49 статьи 270 НК РФ, в целях налогообложения прибыли организаций не учитываются.

В соответствии со статьей 168 Трудового кодекса Российской Федерации при направлении работника в служебную командировку работодатель должен компенсировать его фактические расходы, а именно сумму в рублях, которую он потратил для приобретения израсходованного количества валюты на территории иностранного государства.

Расходы организации на командировочные расходы в этом случае следует определять исходя из истраченной суммы согласно первичным документам на приобретение валюты. Курс обмена определяется по справке о покупке командированным лицом иностранной валюты. При этом в силу подпункта 5 пункта 7 статьи 272 НК РФ датой осуществления командировочных расходов признается дата утверждения авансового отчета.

В случае если командированный сотрудник не может подтвердить курс конвертации рублей в иностранную валюту в связи с отсутствием первичного документа по обмену, по мнению Департамента, сумму расходов в валюте можно сопоставить с подотчетной суммой в рублях, выданной в аванс по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату выдачи.

Учитывая, что в соответствии с пунктом 10 статьи 272 НК РФ в случае перечисления аванса, задатка на оплату расходов в валюте такие расходы пересчитываются по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату перечисления аванса, задатка (в части, приходящейся на аванс, задаток), то в ситуации, когда сотрудник не может подтвердить курс конвертации рублей в иностранную валюту в связи с отсутствием первичного документа по обмену, пересчет суммы в иностранной валюте производится по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату выдачи подотчетных сумм.

Настоящее письмо не содержит правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом. Письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

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

21.01.2016

Вопрос: Об учете представительских расходов и расходов на оплату суточных в целях налога на прибыль.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 декабря 2015 г. N 03-03-06/2/72711

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

В соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.06.2012 N 82н, в Министерстве финансов Российской Федерации, если законодательством не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения организаций по проведению экспертиз договоров, учредительных и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Одновременно сообщаем, что в соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в целях налогообложения прибыли организаций расходами признаются экономически оправданные и документально подтвержденные затраты, произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Расходы, не соответствующие указанным требованиям, согласно пункту 49 статьи 270 НК РФ, в целях налогообложения прибыли организаций не учитываются.

Согласно подпункту 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ суточные и полевое довольствие относятся к расходам на командировки, которые в целях налогообложения прибыли организаций учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Согласно подпункту 5 пункта 7 статьи 272 НК РФ датой осуществления расходов на командировки признается дата утверждения авансового отчета.

Таким образом, расходы на командировки в виде суточных учитываются на основании утвержденного в установленном порядке авансового отчета. При этом представления каких-либо документов, подтверждающих фактически понесенные работником затраты, для признания расходов в виде суточных не требуется.

По вопросу учета представительских расходов в целях налогообложения прибыли организаций сообщаем, что в соответствии с подпунктом 22 пункта 1 статьи 264 НК РФ 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 НК РФ.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики

или лечения заболеваний.

Вместе с тем представительские расходы, в соответствии с пунктом 2 статьи 264 НК РФ, в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 процентов от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

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

11.12.2015

Вопрос: О включении расходов на переговоры с физлицами в состав представительских расходов по налогу на прибыль.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 5 июня 2015 г. N 03-03-06/2/32859

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке учета для целей расчета налога на прибыль организаций расходов на переговоры с физическими лицами и сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 1 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. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Подпунктом 22 пункта 1 статьи 264 Кодекса определено, что 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.

Согласно пункту 2 статьи 264 Кодекса к представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Вышеуказанное положение относит к представительским расходам на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, однако полагаем, что к представительским расходам также могут быть отнесены расходы на проведение переговоров с физическими лицами, являющимися как фактическими, так и потенциальными клиентами организации.

Одновременно сообщаем, что представительские расходы, в соответствии с пунктом 2 статьи 264 Кодекса, в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 процентов от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Одновременно сообщаем, что мнение, приведенное в настоящем письме, не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение 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

05.06.2015

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

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-РЗ/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: О формировании резерва по сомнительным долгам в целях налога на прибыль.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 декабря 2015 г. N 03-03-06/1/72636

Налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном статьей 266 Кодекса.

В отношении дебиторской задолженности, просроченной с даты оплаты по договору, сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности, исчисляется в соответствии с пунктом 4 статьи 266 Кодекса и включается на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 265 Кодекса в состав внереализационных расходов налогоплательщика, применяющего метод начисления.

Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода.

Таким образом, налогоплательщик вправе сформировать резерв по сомнительным долгам в отношении дебиторской задолженности, если она соответствует критериям сомнительного долга, установленным пунктом 1 статьи 266 Кодекса, при условии соблюдения порядка, определенного статьей 266 Кодекса.

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 (абзац пятый статьи 313 Кодекса).

При этом порядок формирования сумм создаваемых резервов прописывается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения самостоятельно.

Если затраты на списание просроченных долгов вы решили накапливать путем формирования резерва по сомнительным долгам, то вам необходимо произвести следующие действия (п. 4 ст. 266 НК РФ):

1. На последнее число отчетного (налогового) периода провести инвентаризацию дебиторской задолженности.

Право создавать резерв по сомнительным долгам предоставлено организациям, являющимся плательщиками налога на прибыль (пп. 7 п. 1 ст. 265, ст. 266 НК РФ). Следовательно, при создании данного резерва организации не вправе учесть суммы дебиторской задолженности, возникшей в период применения системы налогообложения, отличной от общей, например ЕНВД (Письмо Минфина России от 21.12.2012 N 03-11-06/3/90).

Оформить результаты такой инвентаризации вы можете актом инвентаризации по форме, разработанной самостоятельно с учетом положений ст. 9 Закона N 402-ФЗ, либо с использованием унифицированной формы ИНВ-17, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88.

Из данной дебиторской задолженности необходимо выделить те долги, которые являются сомнительными согласно п. 1 ст. 266 НК РФ. Именно они будут участвовать в формировании резерва.

2. По каждому сомнительному долгу определить процент отчислений в резерв и рассчитать общую расчетную сумму отчислений (PCO) с учетом следующих требований.

Срок возникновения сомнительного долга	Процент отчислений в резерв от суммы сомнительного долга
Более 90 календарных дней	100
От 45 до 90 календарных дней (включительно)	50
Менее 45 календарных дней	0

3. Определить предельную сумму отчислений в резерв (PCO).

Для этого можно использовать формулу:

$$PCO = B \times 10\%,$$

где B - сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), полученная по итогам отчетного (налогового) периода,

10% - ограничение суммы создаваемого резерва, установленное п. 4 ст. 266 НК РФ.

Отметим, что вы можете создать резерв и в меньшем размере, чем 10% выручки отчетного (налогового) периода. Этого Налоговый кодекс РФ не запрещает (см. Постановление ФАС Северо-

Кавказского округа от 25.10.2004 N Ф08-5008/2004-1902А). Такое решение может быть целесообразно в ситуациях, когда отчисления в резерв по общему нормативу в 10% приведут к получению убытка или нулевого финансового результата (например, при высокой выручке, но небольшой прибыли).

4. Сравнить расчетную сумму отчислений (PCO) и предельную сумму отчислений (ПСО), т.е. результаты действий (2) и (3).

Если по результатам сравнения окажется, что PCO > или = ПСО, в резерв включается сумма отчислений, соответствующая ПСО.

Если же по результатам сравнения окажется, что PCO < ПСО, в резерв включается сумма отчислений, соответствующая PCO.

Определенная таким образом сумма отчислений (результат действия (4)) включается в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода (п. 3 ст. 266, пп. 7 п. 1 ст. 265, пп. 2 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Пункт 1 ст. 266 НК РФ гласит, что сомнительным долгом признается любая задолженность, возникшая в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), если она не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Таким образом, имеющуюся дебиторскую задолженность вы можете признать сомнительным долгом, если она одновременно удовлетворяет следующим критериям.

1. Задолженность возникла в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

При этом согласно мнению финансового ведомства и некоторых судов не является сомнительной задолженность:

- по предоплате, если поставщик не отгрузил товар или не оказал услуги в соответствии с договором (Письма Минфина России от 04.09.2015 N 03-03-06/2/51088, от 08.12.2011 N 03-03-06/1/816, от 30.06.2011 N 07-02-06/115, от 17.06.2009 N 03-03-06/1/398).

- по штрафным санкциям за нарушение условий договора (Письма Минфина России от 23.10.2012 N 03-03-06/1/562 (п. 4), от 15.06.2012 N 03-03-06/1/308, от 29.09.2011 N 03-03-06/2/150 (п. 2), от 23.09.2010 N 03-03-06/1/612, от 19.03.2010 N 03-03-06/2/52);

- по взысканным арбитражным судом суммам процентов за пользование чужими денежными средствами (Письмо Минфина России от 24.07.2013 N 03-03-06/1/29315).

- по договорам займа (Письма Минфина России от 04.02.2011 N 03-03-06/1/70, от 12.05.2009 N 03-03-06/1/318).

- по приобретенным правам требования (Письма Минфина России от 23.10.2012 N 03-03-06/1/562 (п. 4), от 12.05.2009 N 03-03-06/1/318). Аналогичной позиции придерживаются и суды;

- в виде невыплаченных сумм за уступленное право требования по расчетам за отгруженные товары (Определение Конституционного Суда РФ от 19.11.2015 N 2554-О).

2. Задолженность не погашена в сроки, установленные договором.

3. Задолженность не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

При соблюдении этих условий долг является сомнительным. Причем не имеет значения, принимали вы какие-то меры по его взысканию или нет. Например, неважно, направлены ли контрагенту претензии, поданы ли в суд исковые заявления и т.п. Задолженность продолжает считаться сомнительной и в случае возбуждения в отношении нее исполнительного производства (см., например, Письмо Минфина России от 18.03.2011 N 03-03-06/1/148).

Учесть задолженность в резерве можно, даже если:

- есть взаимозависимость с должником. Такой позиции придерживается большинство судов.

- задолженность не подтверждена дебитором (Письмо Минфина России от 26.07.2006 N 03-03-04/1/612, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.03.2014 N А42-8052/2011).

Если по истечении срока платежа должник выдал вам вексель (либо передал вексель третьего лица) на сумму задолженности и срок его оплаты еще не наступил (либо вексель не оплачен), долг остается сомнительным. Так, судьи приходят к выводу, что выдача векселя не означает изменения срока оплаты по основному договору. Значит, задолженность остается не погашенной в установленные договором сроки (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 04.05.2012 N А45-13579/2011, ФАС Волго-Вятского округа от 03.12.2007 N А28-3055/2007-77/21).

Вопрос: включаются ли в сомнительные долги суммы предъявленного покупателю (заказчику) НДС?

По мнению контролирующих органов, размер сомнительного долга определяется с учетом суммы НДС (Письма Минфина России от 24.07.2013 N 03-03-06/1/29315, от 11.06.2013 N 03-03-06/1/21726, от 03.08.2010 N 03-03-06/1/517, от 09.07.2004 N 03-03-05/2/47, от 07.10.2004 N 03-03-01-04/1/68).

Аналогичного мнения придерживается и Президиум ВАС РФ. Так, в Постановлении от 23.11.2005 N 6602/05 суд указал, что сумма предъявленного покупателю НДС также отражается в составе дебиторской задолженности по результатам инвентаризации.

Вопрос : можно ли создавать резерв на сумму дебиторской задолженности, когда перед должником у вас есть кредиторская задолженность?

Проведение зачета по общему правилу является правом, но не обязанностью сторон (ст. 410 ГК РФ). А нормами Налогового кодекса РФ не установлено каких-либо ограничений в отношении размера включения в резерв дебиторской задолженности в том случае, когда у организации имеется перед должником кредиторская задолженность. Аналогичную позицию занял Президиум ВАС РФ в Постановлении от 19.03.2013 N 13598/12. Судьи подчеркнули, что при отнесении сомнительного долга в состав резерва организация не обязана корректировать его на сумму встречной кредиторской задолженности. Подобную точку зрения поддерживают и нижестоящие суды (Постановления ФАС Московского округа от 05.12.2012 N А41-40128/11, ФАС Поволжского округа от 19.07.2011 N А65-22211/2010).

УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ПО Г. МОСКВЕ

ПИСЬМО
от 5 марта 2014 г. N 16-15/020341

О РАЗЪЯСНЕНИИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Вопрос: Просим предоставить разъяснение по следующему вопросу.

Организация имеет сомнительную дебиторскую задолженность, а также кредиторскую задолженность перед одним и тем же контрагентом. Контролирующие органы считали, что в этом случае в резерв по сомнительным долгам можно включать лишь разницу между дебиторской и кредиторской задолженностью (письма Минфина России 21.09.2011 N 03-03-06/1/579, ФНС России от 16.01.2012 N ЕД-4-3/269@). Но Президиум ВАС РФ считает, что компания вправе включить в резерв всю сумму сомнительного долга, а наличие кредиторской задолженности перед этим же контрагентом не имеет значения (постановление от 19.03.2013 N 13598/12). Этим постановлением ФНС России в обзоре судебной практики из приложения к письму от 26.11.2013 N ГД-4-3/21097 порекомендовала пользоваться всем налоговым органам. Принимая во внимание это обстоятельство, вправе ли компания в рассматриваемом случае включить в резерв по долгам всю сомнительную дебиторскую задолженность перед контрагентом?

Ответ: В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в состав внереализационных расходов включаются расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резерва по сомнительным долгам.

Статьей 266 Кодекса определен порядок формирования резерва по сомнительным долгам для целей налогообложения прибыли.

На основании пункта 1 статьи 266 Кодекса сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Таким образом, сомнительным долгом признается любая просроченная и необеспеченная задолженность.

Согласно пункту 3 статьи 266 Кодекса налогоплательщик вправе создавать резерв по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном данной статьей.

Суммы отчислений в резерв включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода.

В силу пункта 4 статьи 266 Кодекса сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется в порядке, предусмотренном пунктом 4 статьи 266 Кодекса.

Таким образом, в Кодексе не содержится условий, ограничивающих размер дебиторской задолженности, подлежащей учету при формировании резерва по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном статьей 266 Кодекса, при наличии встречной кредиторской задолженности в отношении одного и того же контрагента.

Кроме того, исходя из норм гражданского законодательства (статья 410 Гражданского кодекса Российской Федерации) прекращение обязательства зачетом встречного однородного требования является правом, а не обязанностью стороны, в связи с чем наличие такой возможности не должно влечь автоматическую корректировку налогоплательщиком резерва, формируемого им на основании данных бухгалтерского учета.

Ранее в разъяснениях Минфина России и судебных решениях высказывалась позиция, в соответствии с которой в резерв по сомнительным долгам для целей налогообложения прибыли принималась разница в виде превышения дебиторской задолженности над кредиторской по соответствующему контрагенту.

Между тем в письме от 07.11.2013 N 03-01-13/01/47571 Министерство финансов России сообщило, что в случае, когда его письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда Российской Федерации, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети "Интернет" либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов.

В постановлении от 19.03.2013 N 13598/12 Президиум ВАС РФ пришел к следующему выводу: глава 25 Кодекса рассматривает сомнительный долг как любую просроченную и необеспеченную дебиторскую задолженность и не устанавливает каких-либо ограничений по отнесению сомнительного долга в состав резерва в случае, когда у налогоплательщика имеется кредиторская задолженность перед должником.

Учитывая изложенное, организация, имеющая дебиторскую и кредиторскую задолженность в отношении одного и того же контрагента, при формировании резерва по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном правилами статьи 266 Кодекса, может учесть по такому контрагенту всю сумму дебиторской задолженности.

При этом сообщаем, что настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, не является нормативным правовым актом и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Советник государственной
гражданской службы РФ 2-го класса
С.С. Громова

В том случае, когда сумма резерва оказалась больше размера подлежащих списанию за его счет долгов, вы можете перенести остаток резерва на следующий отчетный (налоговый) период. При этом его размер нужно скорректировать в соответствии с п. 5 ст. 266 НК РФ. Если резерв на следующий период вы не создаете, весь остаток резерва включается во внереализационные доходы (п. 7 ст. 250 НК РФ).

Если же суммы резерва оказалось недостаточно для покрытия всех безнадежных долгов, полученная разница признается убытком, который включается в состав внереализационных расходов на основании пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ.

Резерв на выплату отпусков для налога на прибыль

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 12 декабря 2012 г. N ЕД-4-3/21167@

О НАПРАВЛЕНИИ ПИСЬМА МИНФИНА РОССИИ

Федеральная налоговая служба направляет для сведения письмо Департамента налоговой и

таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации от 29.10.2012 N 03-03-10/121 по вопросу о порядке проведения инвентаризации предстоящих расходов на оплату отпусков.

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

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 29 октября 2012 г. N 03-03-10/121

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и по вопросу о порядке проведения инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков сообщает следующее.

Начисление резерва предстоящих расходов на оплату отпусков производится в соответствии со статьей 324.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) на основании принятой для целей налогообложения учетной политики.

Исходя из положений пункта 5 статьи 324.1 Кодекса отчисления в резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год осуществляются с правом переноса не использованного на конец отчетного налогового периода резерва на следующий налоговый период.

В соответствии с пунктом 3 статьи 324.1 Кодекса в случае формирования налогоплательщиком резерва на оплату отпусков указанный резерв подлежит инвентаризации на конец налогового периода.

Недоиспользованные на последний день текущего налогового периода суммы указанного резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода.

Пунктом 4 статьи 324.1 Кодекса предусмотрено, что резерв предстоящих расходов на оплату отпусков работникам должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Если по итогам инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска, определенная исходя из среднедневной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года, превышает фактический остаток неиспользованного резерва на конец года, *то сумма превышения подлежит включению в состав расходов на оплату труда.*

Если по итогам инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска, определенная исходя из среднедневной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года, оказывается меньше фактического остатка неиспользованного резерва на конец года, то отрицательная разница подлежит включению в состав внереализационных доходов.

Таким образом, если резерв на оплату отпусков, относящихся к неиспользованным работниками дням отпуска, переносится на следующий налоговый период, *то в состав внереализационных доходов (расходов) включается сумма резерва, уточненного в порядке, установленном пунктом 4 статьи 284.1 Кодекса. Если налогоплательщиком принято решение не формировать резерв на следующий налоговый период, то весь фактический остаток резерва включается в доходы (расходы) на 31 декабря текущего года.*

Директор Департамента
И.В.ТРУНИН

Порядок формирования резерва на оплату отпусков

1. Определить предполагаемую сумму расходов на оплату труда с учетом страховых взносов на обязательное социальное страхование (без учета отпускных) за год.

Расходами на оплату труда являются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, участвующие в расчете среднего заработка (см. 139 ТК РФ).

2. Рассчитать предельную сумму отчислений в резерв.

Этот показатель соответствует сумме отпускных с учетом страховых взносов, которую вы

предполагаете выплатить в течение года (абз. 2 п. 1 ст. 324.1 НК РФ).

При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском. При этом трудовое законодательство не устанавливает максимальной продолжительности основного и дополнительного оплачиваемого отпусков (ст. 120 ТК РФ).

Поэтому сумму предполагаемых отпускных за год надо определять с учетом возможных расходов на оплату дополнительных отпусков независимо от общей продолжительности отпуска (см. также Письма Минфина России от 24.09.2010 N 03-03-06/1/617, от 13.07.2010 N 03-03-06/2/125).

3. Определить ежемесячный процент отчислений в резерв.

Данный показатель рассчитывается как отношение предполагаемой суммы отпускных за год с учетом страховых взносов (результат действия (2)) к предполагаемой сумме расходов на оплату труда за год с учетом страховых взносов (результат действия (1)), т.е. по формуле:

$$\Pi = (\text{ОГ} + \text{СВ}) / (\text{РОТГ} + \text{СВ}) \times 100,$$

где ОГ - предполагаемая сумма отпускных за год;

РОТГ - предполагаемая сумма расходов на оплату труда за год;

СВ - взносы на обязательное социальное страхование, начисленные на указанные выплаты (взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).

4. Составить специальный расчет (смету) и определить сумму ежемесячных отчислений в резерв.

В смете надо отразить перечисленные выше показатели (результаты действий (1) - (3)), а также порядок расчета ежемесячных отчислений в резерв.

Сумма ежемесячных отчислений в резерв определяется по формуле:

$$\text{СОМ} = (\text{РОТМ} + \text{СВ}) \times \Pi,$$

где РОТМ - фактические расходы на оплату труда за соответствующий месяц;

СВ - взносы на обязательное социальное страхование, начисленные на эти выплаты;

Π - ежемесячный процент отчислений в резерв (результат действия (3)).

Отчисления в резерв на оплату отпусков включаются в состав расходов на оплату труда (п. 24 ст. 255 НК РФ). Такие отчисления признаются в расходах ежемесячно (п. 4 ст. 272 НК РФ).

Пример - Расчет (смета) резерва на оплату отпусков

<i>N строки</i>	<i>Показатель</i>	<i>Значение</i>
1	<i>Предполагаемая сумма отпускных за год</i>	<i>100 000 руб.</i>
2	<i>Взносы на ОПС, ОМС и на страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством с предполагаемой суммы отпускных за год (стр. 1 x 30%)</i>	<i>30 000 руб.</i>
3	<i>Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с предполагаемой суммы отпускных за год (стр. 1 x 0,2%)</i>	<i>200 руб.</i>
4	<i>Предельная сумма отчислений в резерв (предполагаемая сумма отпускных за год с учетом страховых взносов) (стр. 1 + стр. 2 + стр. 3)</i>	<i>130 200 руб.</i>
5	<i>Предполагаемая сумма расходов на оплату труда за год</i>	<i>1 032 600 руб.</i>

	<i>(без учета отпускных)</i>	
6	<i>Взносы на ОПС, ОМС и на страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством с предполагаемой суммы расходов на оплату труда за год (стр. 5 x 30%)</i>	<i>309 780 руб.</i>
7	<i>Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с предполагаемой суммы расходов на оплату труда за год (стр. 5 x 0,2%)</i>	<i>2065,2 руб.</i>
8	<i>Предполагаемая годовая сумма расходов на оплату труда с учетом страховых взносов (стр. 5 + стр. 6 + стр. 7)</i>	<i>1 344 445,2 руб.</i>
9	<i>Процент ежемесячных отчислений в резерв ((стр. 4 / стр. 8) x 100)</i>	<i>9,7%</i>
10	<i>Сумма ежемесячных отчислений в резерв ((сумма фактических расходов на оплату труда за месяц + страховые взносы) x стр. 9)</i>	<i>Определяется</i>

По состоянию на 31 декабря вам необходимо сделать следующее:

1. Посчитать, сколько дней отпусков, запланированных на текущий год, работники фактически не использовали.

2. Определить среднюю дневную сумму расходов на оплату труда работников, которые не использовали отпуск.

Этот показатель рассчитывается в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 N 922.

3. Рассчитать сумму расходов на оплату не использованных в текущем году отпусков (с учетом страховых взносов).

Для этого надо применить формулу:

$$\text{СРОНО} = (\text{ДНО} \times \text{СДРОТ}) + \text{СВ},$$

где СРОНО - сумма расходов на оплату неиспользованных отпусков;

ДНО - количество дней неиспользованных отпусков (результат действия (1));

СДРОТ - средняя дневная сумма расходов на оплату труда работников, которые не использовали отпуск (результат действия (2));

СВ - суммы страховых взносов на обязательное социальное страхование, начисленные на получившуюся величину (обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).

Сумма начисленного в текущем году резерва, которая соответствует величине расходов на оплату неиспользованных отпусков (результат действия (3)), представляет собой остаток резерва, который можно перенести на следующий год, такой перенос возможен, только если в следующем году вы будете создавать резерв на оплату отпусков.

В противном случае всю сумму фактического остатка резерва надо включить в состав внереализационных доходов текущего налогового периода (п. 5 ст. 324.1, п. 7 ст. 250 НК РФ, Письма Минфина России от 29.10.2012 N 03-03-10/121 (направлено для сведения Письмом ФНС России от 12.12.2012 N ЕД-4-3/21167@), от 06.06.2012 N 03-03-10/62, от 20.03.2012 N 03-03-06/1/131).

4. Выяснить, остались ли у вас неиспользованные суммы резерва.

Этот показатель представляет собой разницу между суммой начисленного резерва и суммой фактических расходов на оплату использованных в течение года отпусков (с учетом страховых взносов) и на предстоящую оплату не использованных в текущем году законодательно предусмотренных отпусков (с учетом страховых взносов) (Письма Минфина России от 09.07.2004 N 03-03-05/2/46, МНС России от 15.03.2004 N 02-5-10/13, УМНС России по г. Москве от 27.05.2004 N 26-12/36389, Постановления Президиума ВАС РФ от 26.04.2005 N 14295/04, ФАС Северо-Западного округа от 02.08.2004 N А56-49757/03).

Следовательно, посчитать недоиспользованную сумму резерва на конец календарного года можно по формуле:

$$\text{НСР} = \text{СНР} - (\text{СРОИО} + \text{СРОНО}),$$

где НСР - неиспользованная сумма резерва;

СНР - сумма начисленного в текущем году резерва;

СРОИО - сумма расходов на оплату использованных в текущем году отпусков;

СРОНО - сумма расходов на оплату не использованных в текущем году отпусков (иными словами, остаток резерва, который может быть перенесен на следующий год).

В случае выявления неиспользованной суммы резерва ее надо учесть в составе внереализационных доходов текущего налогового периода (абз. 2 п. 3 ст. 324.1 НК РФ, Письма Минфина России от 29.10.2012 N 03-03-10/121 (направлено для сведения Письмом ФНС России от 12.12.2012 N ЕД-4-3/21167@), от 06.06.2012 N 03-03-10/62, от 20.03.2012 N 03-03-06/1/131).
