

Раздаточный материал к семинару:

«Изменения в порядке предоставления отчетности по НДС, расширение полномочий налоговых органов при проведении проверок с 2014 года, с 2015 года. Анализ типичных ошибок в бухгалтерской и налоговой отчетности по результатам аудиторских и налоговых проверок».

Особенности исчисления НДС в 2013 году, изменения с 2014 года.

Статья 1, Федеральный закон от 05.04.2013 N 39-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 4 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения"

1) в статье 154:

а) дополнить пунктом 2.1 следующего содержания:

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

б) пункт 10 изложить в следующей редакции:

"10. Изменение в сторону увеличения стоимости (без учета налога) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе из-за увеличения цены (тарифа) и (или) увеличения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, учитывается при определении налогоплательщиком налоговой базы за налоговый период, в котором были составлены документы, являющиеся основанием для выставления корректировочных счетов-фактур в соответствии с пунктом 10 статьи 172 настоящего Кодекса.";

Пункт 2 статьи 1 вступает в силу с 1 июля 2013 года (пункт 2 статьи 5 данного документа).

2) в пункте 5.2 статьи 169:

абзац второй изложить в следующей редакции:

"Налогоплательщик вправе составить единый корректировочный счет-фактуру на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, указанных в двух и более счетах-фактурах, составленных этим налогоплательщиком ранее.";

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

Решение ВАС РФ от 25.03.2013 N 153/13

Организация обратилась в ВАС РФ с заявлением о признании абз. 3 подп. "в" п. 1 разд. II Приложения N 1 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 не соответствующим ст. 169 НК РФ. Согласно оспариваемой норме при выставлении счетов-фактур принципалу (комитенту) посредник (агент или комиссионер), приобретающий от своего имени товары, работы, услуги или имущественные права, указывает полное или сокращенное наименование продавца, являющегося юрлицом, либо фамилию, имя и отчество продавца - индивидуального предпринимателя. По мнению заявителя, данное положение исключает возможность указания в счетах-фактурах, выставляемых покупателю, сведений о посреднике, что может привести к возникновению претензий со стороны инспекции и создать для покупателя препятствия к получению вычетов.

Однако ВАС РФ признал оспариваемое положение соответствующим Налоговому кодексу РФ. Суд исходил из следующего. Как прямо указано в п. 1 ст. 168 НК РФ, дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг, имущественных прав) продавец обязан предъявить покупателю соответствующие суммы НДС, которые продавец по итогам налогового периода перечисляет в бюджет. Таким образом, несмотря на то что сумму НДС продавцу уплачивает покупатель, ответственным за перечисление налога в бюджет признается продавец, то есть именно он является плательщиком налога. Согласно п. 1 ст. 169 НК РФ счет-фактура - это документ, служащий основанием для принятия покупателем НДС к вычету. Если в счете-фактуре, направляемом посредником принципалу или комитенту, будут указаны сведения об агенте (комиссионере) вместо информации о продавце, то факт уплаты НДС продавцом установить будет невозможно. В свою очередь, для покупателя это может стать препятствием при применении вычета и получении из бюджета соответствующих сумм налога.

Кроме того, ВАС РФ указал, что независимо от наличия посредника товар (работа, услуга, имущественное право) в любом случае приобретает за счет средств покупателя, к которому от продавца переходит право собственности. Оспариваемое положение фактически повторяет норму подп. 2 п. 5 ст. 169 НК РФ, согласно которой в счете-фактуре указываются наименования, адреса и идентификационные номера продавца и покупателя. При этом обязательного отражения информации о посреднике не предусмотрено. Таким образом, ВАС РФ пришел к выводу о соответствии оспариваемого положения Налоговому кодексу РФ.

Следует отметить, что Минфин России неоднократно указывал на возможность отражения в счете-фактуре дополнительной информации (см., например, Письма от 30.10.2012 N 03-07-09/146, от 12.09.2012 N 03-07-14/88, от 04.09.2012 N 03-07-08/264). В связи с этим во избежание споров с налоговыми органами при перевыставлении принципалу или комитенту счетов-фактур по приобретенным от своего имени товарам (работам, услугам, имущественным правам) посреднику следует отражать сведения об агентском договоре или договоре комиссии, в соответствии с которым он действует. Такую точку зрения разделяет и финансовое ведомство (Письмо от 21.06.2012 N 03-07-15/66).

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

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 10 января 2013 г. N 03-07-11/01

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10.01.2013

Вопрос: Каков порядок выставления и оформления поставщиками счетов-фактур при возврате товара покупателем, а также в случае, если поставщиком в счете-фактуре допущена техническая ошибка?

Ответ:

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

ПИСЬМО

от 5 мая 2012 г. N 16-15/040329@

В соответствии с пунктом 3 статьи 168 и пунктом 10 статьи 172 Налогового кодекса РФ корректировочный счет-фактура выставляется покупателю при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), в том числе в случае уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), при наличии документа (договора, соглашения, иного первичного документа), подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на такое изменение.

В этой связи в случае расхождения количества товаров, полученных покупателем, по сравнению с количеством, указанным продавцом в накладных и счетах-фактурах, и соответственно изменения стоимости отгруженных товаров в результате уточнения их количества продавцом выставляются корректировочные счета-фактуры.

Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 (далее - постановление N 1137) утверждены новые формы счета-фактуры (в том числе корректировочного), журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, а также книги продаж и книги покупок и правила их заполнения (ведения).

При возврате товаров, принятых покупателем на учет, необходимо руководствоваться подпунктом "а" пункта 7 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением N 1137, которым установлено, что в части 1 журнала учета "Выставленные счета-фактуры" отражаются показатели счетов-фактур, выставленных покупателем продавцу при возврате продавцу принятых покупателем на учет товаров. В связи с этим при возврате товаров, принятых покупателем на учет, счет-фактура по возвращаемым товарам выставляется покупателем. Соответственно в данном случае корректировочные счета-фактуры продавцом не выставляются.

Что касается возврата покупателем товаров, не принятых покупателем на учет, то в этом случае продавцу следует выставлять корректировочные счета-фактуры в порядке, установленном постановлением N 1137.

В случае если изменение стоимости и количества товаров (работ, услуг) произошло в результате исправления технической ошибки, возникшей при оформлении счета-фактуры в отношении отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), корректировочный счет-фактура продавцом не выставляется, а в счет-фактуру, выставленный при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), вносятся исправления в порядке, установленном пунктом 7 Правил.

Заместитель
руководителя Управления
советник государственной
гражданской службы 2-го класса
Н.В. Михайлова

Вопрос: О порядке ведения книги продаж при реализации товаров в розницу и книги покупок при возврате товаров, реализованных в розницу с применением ККТ и выдачей покупателю чека.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 3 августа 2012 г. N 03-07-09/107

В связи с письмом по вопросам ведения книги продаж при реализации товаров в розницу и книги покупок при возврате товаров сообщаем, что на основании п. 1 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137, при реализации товаров в розничной торговле в книге продаж регистрируются контрольные ленты контрольно-кассовой техники либо бланки строгой отчетности.

При возврате товаров, реализованных в режиме розничной торговли с использованием контрольно-кассовой техники и выдачей покупателю чека, по нашему мнению, в книге покупок продавца возможно регистрировать реквизиты расходного кассового ордера, выписанного при возврате денежных средств покупателю, подтверждающего прием и принятие на учет возвращенных товаров.

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

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

03.08.2012

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

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 29 декабря 2012 г. N 03-07-09/168

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

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

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

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

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

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

29.12.2012

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

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 10 декабря 2012 г. N ЕД-4-3/20872@

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

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

подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на указанное изменение.

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

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

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

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

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

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

В этой связи в строке 1б корректировочного счета-фактуры, по мнению ФНС России, следует отражать номер и дату первого корректировочного счета-фактуры, к которому составляется второй корректировочный счет-фактура.

Однако в случае, если налогоплательщик указал в строке 1б второго корректировочного счета-фактуры номер и дату первичного счета-фактуры, то в силу положений абз. 2 п. 2 ст. 169 Кодекса ошибки в корректировочных счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

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

10.12.2012

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

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 7 сентября 2012 г. N 03-07-11/364

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

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

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

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

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

действующих нормативных правовых актов.

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

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

Таким образом, вне зависимости от условий договора в случае перечисления продавцом продовольственных товаров их покупателю премии (вознаграждения) за достижение определенного объема закупок данных товаров указанные премии (вознаграждения) не изменяют стоимость ранее поставленных продовольственных товаров. Соответственно, отсутствуют основания для корректировки налоговой базы по налогу на добавленную стоимость у продавца и восстановления сумм налоговых вычетов у покупателя.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Директор Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики

И.В.ТРУНИН

07.09.2012

Вопрос: О порядке составления счета-фактуры по НДС, выставляемого комитентом комиссионеру, реализующему товары от своего имени; об отсутствии оснований для составления сводных счетов-фактур комиссионером, приобретающим товары (услуги) от своего имени у разных поставщиков.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 13 августа 2012 г. N 03-07-11/289

В связи с письмом о составлении комитентом счета-фактуры, выставляемого комиссионеру, реализующему товары от своего имени, а также о правомерности составления комиссионером, приобретающим товары (услуги) от своего имени у разных поставщиков, сводных счетов-фактур Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно п. 8 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации форма счета-фактуры и порядок его заполнения устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Форма счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, и Правила его заполнения (далее - Правила) утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137, которым, в частности, предусмотрен порядок заполнения счетов-фактур комитентами и комиссионерами. Поэтому при составлении указанными лицами счетов-фактур следует руководствоваться Правилами.

Одновременно отмечаем, что составление комиссионерами сводных счетов-фактур Правилами не предусмотрено.

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

13.08.2012

Вопрос: Об отсутствии оснований для составления сводных счетов-фактур агентом, приобретающим товары (работы, услуги) от своего имени у разных поставщиков, а также о возможности указания в счете-фактуре по НДС сведений об агентском договоре, по которому агент обязуется приобрести товары (работы, услуги).

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 21 июня 2012 г. N 03-07-15/66

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел обращение по вопросу о правомерности составления агентом, приобретающим товары (услуги) от своего имени у разных поставщиков, сводных счетов-фактур и сообщает.

Согласно п. 8 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) форма счета-фактуры и порядок его заполнения устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Форма счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, и Правила его заполнения (далее - Правила) утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137, которыми, в частности, предусмотрен порядок заполнения счета-фактуры агентом, приобретающим товары (работы, услуги, имущественные права) от своего имени.

Так, п. 1 Правил установлено, что при составлении счета-фактуры комиссионером (агентом), приобретающим товары (работы, услуги, имущественные права) от своего имени, в строках 2 "Продавец", 2а "Адрес" и 2б "ИНН/КПП продавца" указываются полное или сокращенное наименование продавца - юридического лица в соответствии с учредительными документами (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя), место нахождения продавца в соответствии с учредительными документами (место жительства индивидуального предпринимателя), а также идентификационный номер налогоплательщика и код причины постановки на учет налогоплательщика-продавца. При этом указанные счета-фактуры подписываются комиссионером (агентом).

Составление агентами сводных счетов-фактур Правилами не предусмотрено, но при этом указание в счетах-фактурах дополнительной информации нормами Кодекса и Правил не запрещено.

В связи с этим в счете-фактуре, составляемом агентом, приобретающим товары (работы, услуги) от своего имени, возможно указание сведений об агентском договоре (например, номера и даты), по которому агент обязуется приобрести данные товары (работы, услуги).

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

21.06.2012

Вопрос: О налогообложении НДС реализации товаров, вывозимых из РФ в

Вопрос: О порядке заполнения счетов-фактур и применения вычета НДС, предъявленного продавцами

товаров (работ, услуг) при получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) в случае их приобретения агентом, участвующим в расчетах, от имени и за счет принципала.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 13 марта 2013 г. N 03-07-11/7651

В связи с письмом по вопросам оформления счетов-фактур и вычета налога на добавленную стоимость, предъявленного продавцами товаров (работ, услуг) при получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) в случае их приобретения агентом, участвующим в расчетах, от имени и за счет принципала, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики по согласованию с ФНС России сообщает следующее.

Согласно п. 8 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) форма счета-фактуры и порядок его заполнения устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Форма счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, и правила его заполнения (далее - Правила) утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137.

Особенностей заполнения счетов-фактур по товарам (работам, услугам), реализуемым продавцом агенту, действующему от имени принципала, Правилами не установлено. Поэтому в случае приобретения товаров (работ, услуг) агентом, участвующим в расчетах, от имени и за счет принципала продавцы, реализующие эти товары (работы, услуги), выставляют счета-фактуры принципалам в общеустановленном порядке.

Так, согласно пп. "з" п. 1 Правил в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав в строке 5 счета-фактуры указываются реквизиты (номер и дата составления) платежно-расчетного документа или кассового чека (при расчете с помощью платежно-расчетных документов или кассовых чеков, к которым прилагается счет-фактура).

В соответствии с п. 12 ст. 171 Кодекса вычета у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг). При этом п. 9 ст. 172 Кодекса установлено, что указанные вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), документов, подтверждающих фактическое перечисление сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), при наличии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм.

Учитывая изложенное, при приобретении товаров (работ, услуг) агентом, участвующим в расчетах, от имени и за счет принципала вычеты сумм налога на добавленную стоимость у принципала, предъявленных продавцом принципалу при получении от агента сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), производятся принципалом при наличии:

договора, предусматривающего перечисление сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) принципалом агенту, и копии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм агентом продавцу;

документов, подтверждающих фактическое перечисление принципалом агенту сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) и копии документов, подтверждающих их последующее перечисление агентом продавцу;

счетов-фактур, выставленных продавцом принципалу при получении продавцом сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) с указанием в строке 5 счета-фактуры реквизитов платежно-расчетных документов о перечислении денежных средств агентом продавцу.

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

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

13.03.2013

Вопрос: Условиями договора, заключенного между поставщиком и покупателем, предусмотрена обязанность поставщика поставить, осуществить монтаж и пусконаладку сложного технологического оборудования. Право собственности на данное оборудование, а также риск случайной его гибели или повреждения переходят к покупателю только после осуществления поставщиком его монтажа, пусконаладки и передачи покупателю по акту приема-передачи оборудования и накладной N Торг-12, которые поставщик составляет после окончания пусконаладочных работ. Срок осуществления монтажных и пусконаладочных работ составляет 51 рабочий день со дня доставки оборудования на площадку покупателя. Единая цена договора включает стоимость самого оборудования, его доставки, разгрузки и перемещения в зону монтажа на территории покупателя, стоимость

монтажа и пусконаладки.

Правомерно ли считать, что:

- при доставке оборудования на монтажную площадку покупателя грузополучателем является поставщик;
- поставщик несет все риски гибели и повреждения оборудования до окончания его монтажа, пусконаладки и передачи оборудования по акту покупателю;
- до монтажа оборудования и его пусконаладки объект фактически не является объектом передачи;
- первым по времени составления первичным документом, оформленным на имя покупателя, будет являться накладная N Торг-12 и датой возникновения обязанности поставщика по исчислению НДС и выставлению счетов-фактур покупателю будет дата передачи смонтированного и введенного в эксплуатацию оборудования покупателю, указанная в акте и накладной N Торг-12?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**ПИСЬМО****от 11 марта 2013 г. N 03-07-11/7135**

В связи с письмом о моменте определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость и выставлении счетов-фактур по оборудованию, право собственности на которое переходит от поставщика к покупателю после его монтажа и пусконаладки поставщиком, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно п. 1 ст. 167 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), в том числе до их оплаты, является моментом определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость.

В соответствии с п. 1 ст. 454 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - Гражданский кодекс) по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

На основании п. 5 ст. 454 Гражданского кодекса договор поставки товаров относится к отдельным видам договора купли-продажи.

Как указано в письме, условиями договора предусмотрена обязанность поставщика поставить, осуществить монтаж и пусконаладку сложного технологического оборудования. Право собственности на данное оборудование, а также риск случайной его гибели или повреждения переходят к покупателю после осуществления поставщиком его монтажа, пусконаладки и передачи покупателю по акту приема-передачи.

Учитывая изложенное, если по договору поставки оборудования отгрузка оборудования была произведена в одном налоговом периоде, а право собственности на это оборудование переходит к покупателю в другом налоговом периоде (после завершения поставщиком монтажа и пусконаладки), начисление налога на добавленную стоимость следует произвести в том налоговом периоде, в котором осуществлена отгрузка оборудования, независимо от момента перехода права собственности.

Кроме того, отмечаем, что на основании п. 3 ст. 168 Кодекса при реализации товаров соответствующие счета-фактуры выставляются не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо 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.

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

11.03.2013

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 26.10.2012 N Ф03-4609/2012 по делу N А80-24/2011

Ведение книги покупок и книги продаж с нарушением установленного порядка (неполное отражение в указанных книгах всех счетов-фактур) не является основанием для отказа в принятии НДС к вычету.

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

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**ПИСЬМО****от 9 июля 2013 г. N 03-07-11/26592**

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

Согласно п. 2 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137, счета-фактуры (в том числе

корректировочные), полученные от продавцов и зарегистрированные в ч. 2 журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, регистрируются в книге покупок по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

Положениями указанной статьи Кодекса предусмотрено, что вычеты налога на добавленную стоимость производятся только при наличии счетов-фактур.

Таким образом, в случае если счет-фактура выставлен продавцом в одном налоговом периоде, а получен покупателем в следующем налоговом периоде, то вычет суммы налога следует производить в том налоговом периоде, в котором счет-фактура фактически получен.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо 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
Н.А.КОМОВА

09.07.2013

Вопрос: О применении налогоплательщиками-покупателями налоговых вычетов по НДС на основании счетов-фактур, подписанных разными лицами, уполномоченными приказом (иным распорядительным документом) банка или доверенностью от его имени.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 3 июля 2013 г. N 03-07-15/25437

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел проект ответа на обращение ОАО по вопросу применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, подписанных разными уполномоченными лицами, и сообщает.

Как указано в проекте ответа, ОАО (далее - банк) созданы Центры сопровождения клиентских операций, на уровне которых централизован ряд функций, в том числе функций по формированию счетов-фактур и ведению книг продаж. В целях снижения затрат по передаче вторых экземпляров счетов-фактур из филиалов банка в такие центры, а также для минимизации рисков их потери вторые экземпляры счетов-фактур распечатываются из учетной программы непосредственно в центрах и подписываются лицами, уполномоченными приказом (иным распорядительным документом) банка или доверенностью от его имени. В связи с этим первый экземпляр счета-фактуры, выставленный филиалом и передаваемый покупателю услуг, и второй экземпляр счета-фактуры, распечатанный в центрах и хранящийся в банке, подписываются разными уполномоченными лицами.

В соответствии с п. 2 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) счета-фактуры являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету при выполнении требований, установленных п. п. 5, 5.1 и 6 данной статьи.

Согласно п. 6 указанной статьи Кодекса счета-фактуры подписываются руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

Таким образом, в случае если в силу технологических особенностей управления бизнес-процессами банка экземпляры счетов-фактур подписываются разными лицами, уполномоченными приказом (распоряжением) по организации или доверенностью от имени организации, то основания для отказа налогоплательщикам-покупателям в применении вычетов соответствующих сумм налога отсутствуют при условии выполнения требований, предусмотренных п. 2 ст. 169 Кодекса.

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

03.07.2013

Вопрос: О применении нулевой ставки НДС в отношении транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых российской организацией по договору транспортной экспедиции, при организации перевозки импортных товаров от порта прибытия товаров, расположенного в РФ, до станции назначения товаров, расположенной в РФ, если данная организация не является перевозчиком на железнодорожном транспорте.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 3 июля 2013 г. N 03-07-08/25414

В связи с письмом о применении налога на добавленную стоимость в отношении транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых российской организацией, не являющейся перевозчиком на железнодорожном транспорте, при организации

перевозки импортных товаров по территории Российской Федерации железнодорожным транспортом от порта прибытия товаров до станции назначения товаров в рамках договора транспортной экспедиции, сообщаем, что при решении данного вопроса следует руководствоваться нормой абз. 7 пп. 2.1 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с указанной нормой в отношении транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых при организации и осуществлении перевозок железнодорожным транспортом от места прибытия товаров на территорию Российской Федерации (от порта или пограничных станций, расположенных на территории Российской Федерации), до станции назначения товаров, расположенной на территории Российской Федерации, применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость.

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

03.07.2013

Вопрос: О принятии к вычету сумм НДС на основании счетов-фактур, не подписанных главным бухгалтером в связи с отсутствием такой должности в штате организации-поставщика.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 2 июля 2013 г. N 03-07-09/25296

В связи с письмом по вопросу принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, не подписанных главным бухгалтером в связи с отсутствием такой должности в штате организации-поставщика, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

В соответствии с п. 2 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) счета-фактуры являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету при выполнении требований, установленных п. п. 5, 5.1 и 6 данной статьи.

Пунктом 6 указанной статьи Кодекса установлено, что счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

Согласно абз. 2 п. 2 ст. 169 Кодекса ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

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

02.07.2013

Вопрос: Об отсутствии оснований для включения банком в налоговую базу по НДС денежных средств, безвозмездно переданных дочерней компании.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 28 июня 2013 г. N 03-07-11/24898

В связи с письмом по вопросу налогообложения налогом на добавленную стоимость денежных средств, перечисленных безвозмездно дочерней компании, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Перечень объектов налогообложения налогом на добавленную стоимость установлен п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс). При этом операции по перечислению денежных средств в данный перечень не включены.

Кроме того, на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 Кодекса налоговая база по налогу на добавленную стоимость увеличивается на полученные налогоплательщиком денежные средства, связанные с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Таким образом, денежные средства, безвозмездно переданные банком своей дочерней компании, в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость у банка не включаются.

Настоящее письмо не содержит правовых норм и общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства

Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

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

28.06.2013

Вопрос: О порядке принятия к вычету НДС, предъявленного застройщиком (техническим заказчиком) инвестору по выполненным строительным-монтажным работам.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

ПИСЬМО

от 21 июня 2013 г. N ЕД-4-3/11246@

Федеральная налоговая служба в связи с запросом ОАО о порядке применения вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС), предъявленному заказчиком инвестору по выполненным строительным-монтажным работам, сообщает следующее.

Согласно абз. 1 п. 6 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства.

На основании п. 5 ст. 172 Кодекса вычеты вышеуказанных сумм налога производятся в порядке, установленном абз. 1 и 2 п. 1 ст. 172 Кодекса.

Абзацами 1 и 2 п. 1 ст. 172 Кодекса установлено, что налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, при наличии соответствующих первичных документов.

В соответствии с п. 2 ст. 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 Кодекса, за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 Кодекса.

Учитывая изложенное, суммы налога, предъявленные застройщиком (техническим заказчиком) инвестору по выполненным работам принимаются к вычету у инвестора на основании счета-фактуры застройщика (технического заказчика), выставленного в соответствии с п. 3 ст. 168 Кодекса в адрес инвестора, при условии принятия к учету результата этих работ, при наличии соответствующих первичных документов и использовании строящегося объекта для осуществления операций, облагаемых НДС.

Одновременно ФНС России сообщает, что позиция о порядке применения вычетов по НДС, предъявленному заказчиком инвестору по выполненным строительным-монтажным работам, Письмом ФНС России от 06.05.2013 N ЕД-4-3/8255@ направлена на согласование в Минфин России. После получения из Минфина России согласованной позиции по этому вопросу соответствующие разъяснения будут направлены в ваш адрес дополнительно.

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

21.06.2013

Вопрос: О документальном подтверждении правомерности применения нулевой ставки по НДС при экспорте товаров с территории РФ на территорию государства - члена Таможенного союза.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

ПИСЬМО

от 10 июня 2013 г. N ЕД-4-3/10481@

Федеральная налоговая служба, рассмотрев запрос Управления ФНС России, сообщает следующее.

1. Подпунктом 1 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) предусмотрено налогообложение по ставке 0 процентов, в частности, товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса.

При реализации товаров, предусмотренных пп. 1 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов в налоговые органы в общем случае представляются документы,

предусмотренные п. 1 ст. 165 Налогового кодекса.

При этом в случае вывоза товаров в таможенной процедуре экспорта через границу Российской Федерации с государством - членом Таможенного союза, на которой таможенное оформление отменено, в третьи страны представляются, в том числе таможенная декларация (ее копия) и копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

Иных требований к данным документам, представляемым в налоговый орган при указанной реализации товаров, положения п. 1 ст. 165 Налогового кодекса не содержат.

Вышеуказанными отметками согласно положениям разд. VI Инструкции о порядке заполнения декларации на товары, утвержденной Решением Комиссии Таможенного союза от 20.05.2010 N 257, и п. 70 Инструкции о действиях лиц таможенных органов, осуществляющих таможенное оформление и таможенный контроль при декларировании и выпуске товаров, утвержденной Приказом ГТК России от 28.11.2003 N 1356, являются штамп в виде оттиска "Выпуск разрешен", заверяемый подписью должностного лица таможенного органа и оттиском личной номерной печати.

Согласно ст. 212 Таможенного кодекса Таможенного союза экспорт - это таможенная процедура, при которой товары Таможенного союза вывозятся за пределы таможенной территории Таможенного союза и предназначены для постоянного нахождения за ее пределами.

При наличии у налогового органа сведений, предоставленных по его запросу таможенным органом, в котором производилось декларирование товаров, о фактическом вывозе за пределы таможенной территории Таможенного союза только части задекларированного товара, либо сведений об отсутствии фактического вывоза всего количества товаров, в случае если налогоплательщик отразил в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (далее - налоговая декларация) операцию по реализации всего количества задекларированного товара, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов считается не подтвержденной в части реализации товаров, фактически не вывезенных за пределы таможенной территории Таможенного союза.

2. Для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость (далее - НДС) налогоплательщиком государства - члена Таможенного союза, с территории которого вывезены товары, в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией представляются документы (их копии), предусмотренные п. 2 ст. 1 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11.12.2009 (далее - Протокол), в частности заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленное по форме Приложения 1 к Протоколу об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств - членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов, с отметкой налогового органа государства - члена Таможенного союза, на территории которого импортированы товары, об уплате косвенных налогов (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств) (далее - Заявление) (в оригинале или в копии по усмотрению налоговых органов государств - членов Таможенного союза).

Согласно положениям Письма ФНС России от 13.05.2011 N КЕ-4-3/7675@ (согласовано с Минфином России) моментом определения налоговой базы по товарам, экспортированным с территории Российской Федерации на территорию государства - члена Таможенного союза, является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных {СС_ИНА_Б=LAW_Д=96233_М=100013_Г=1} п. 2 ст.

1 {КСС} {СМ_ИНА_Б=INT_Д=47931_М=100014_Г=1} Протокола.

Согласно письму Управления налогоплательщик в пакете документов, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по операции реализации товаров, экспортированных с территории Российской Федерации на территорию государства - члена Таможенного союза, отраженной в налоговой декларации за I квартал 2012 г., представил Заявление с датой отметки налогового органа государства - члена Таможенного союза 25.03.2012. При этом в ходе проведенных контрольных мероприятий российским налоговым органом было установлено, что указанное Заявление отозвано по причине установленных в нем арифметических ошибок и взамен его представлено новое заявление с датой отметки II квартала 2012 г.

С учетом изложенного само по себе обстоятельство представления взамен ранее отозванного Заявления с отметкой налогового органа 25.03.2012, содержащего арифметические ошибки, нового Заявления с датой отметки налогового органа 10.04.2012 для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по операции реализации товаров, экспортированных с территории Российской Федерации на территорию государства - члена Таможенного союза, не является основанием для отказа в обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов.

Сделать выводы об обоснованности либо необоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по НДС и принять соответствующее решение о возмещении путем зачета или возврата сумм НДС либо об отказе (полностью или частично) в возмещении налоговый орган должен на основании анализа всех имеющихся у налогового органа сведений (документов), в том числе полученных при проведении мероприятий налогового контроля.

3. Как следует из письма Управления, налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация, в которой внесены изменения и (или) дополнения не относящиеся к экспортным операциям. При проведении камеральной налоговой проверки данной уточненной налоговой декларации установлено, что Заявление, ранее представленное в обоснование применения налоговой ставки 0 процентов по операциям реализации товаров, экспортированных с территории Российской Федерации на территорию государства - члена Таможенного союза, по первичной налоговой декларации (за IV квартал 2011 г.) на момент проведения проверки уточненной налоговой декларации отозвано и имеется новое Заявление с датой отметки налогового органа, относящейся к I кварталу 2012 г. При этом установлено, что в новом Заявлении уточнены сведения о счетах-фактурах и товарной накладной, однако данные уточнения не относятся к операциям по реализации товаров, по которым в первичной налоговой декларации заявлялась налоговая ставка 0 процентов и обоснованность ее применения была подтверждена налоговым органом.

С учетом изложенных обстоятельств установление при камеральной налоговой проверке уточненной налоговой

декларации таких фактов, как отзыв Заявления, представленного ранее с первичной налоговой декларацией, и наличие нового Заявления, не является в вышеприведенном случае основанием считать подтвержденное при камеральной налоговой проверке первичной декларации применение налоговой ставки 0 процентов по операциям реализации товаров необоснованным.

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

10.06.2013

КОММЕНТАРИЙ К РЕШЕНИЮ ВАС РФ. КАК ВОССТАНАВЛИВАТЬ НДС ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ, ИСПОЛЬЗУЕМЫМ ПРИ ЭКСПОРТЕ

Решением от 26.02.2013 N 16593/12 ВАС РФ признан не соответствующими НК РФ и недействующими ключевые положения Письма Минфина России от 01.06.2012 N 03-07-15/56, доведенного до сведения налоговых органов с целью использования в работе Письмом ФНС России от 14.06.2012 N ЕД-4-3/9782@ и размещенного на официальном сайте ФНС России в качестве обязательного для применения. История Письма с самого начала была непростая, о чем свидетельствует даже дата его подписания. Нормы НК РФ, которым оно было посвящено, вступили в силу с 1 октября 2011 г., а их разъяснение появилось только спустя 9 месяцев.

Позиция Минфина России

Федеральным законом от 19.07.2011 N 245-ФЗ в п. 3 ст. 170 НК РФ был включен новый пп. 5, согласно которому суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, подлежат восстановлению в случае дальнейшего использования товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 1 ст. 164 НК РФ. Суммы налога восстанавливаются в размере, ранее принятом к вычету.

Восстановление сумм налога производится в налоговом периоде, в котором осуществляется отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг), предусмотренных п. 1 ст. 164 НК РФ. Восстановленные суммы подлежат вычету (за исключением сумм налога, восстановленных согласно пп. 6 п. 1) в соответствующем налоговом периоде, на который приходится момент определения налоговой базы по операциям по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 1 ст. 164 НК РФ, с учетом особенностей, установленных ст. 167 НК РФ.

Наибольшую сложность в практике применения этих норм представляли вопросы, связанные с основными средствами, в частности потому, что в НК РФ уже был закреплен порядок восстановления НДС по основным средствам в других ситуациях, но эти положения не получили отражения в новых нормах.

Так, например, сказано, что восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету. Означает ли это, что по основным средствам и нематериальным активам НДС восстанавливается:

- во-первых, также полностью, а не в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки, сформировавшейся на момент восстановления, как это делается в остальных случаях восстановления НДС по основным средствам и нематериальным активам (пп. 1, 2 п. 3 ст. 170 НК РФ);

- во-вторых, независимо от того, в какой мере основные средства используются для операций, не порождающих реальные налоговые обязательства по НДС перед бюджетом, как это имеет место при восстановлении НДС по объектам капитального строительства и модернизации (реконструкции), используемым в том числе для необлагаемых операций (п. 6 ст. 171 НК РФ). При этом ФНС России обратила внимание на необходимость восстановления в соответствии с пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ сумм налога, принятых к вычету при строительстве, а также в случае приобретения объектов незавершенного капитального строительства (Письмо от 28.02.2006 N ММ-6-03/202@).

Восстановленные суммы налога подлежат вычету в налоговом периоде, в котором определяется налоговая база по экспортированным товарам в соответствии с нормами п. 9 ст. 167 НК РФ. Другими словами, с точки зрения расчетов по НДС с бюджетом все как бы возвращается в первоначальное положение, когда НДС был полностью принят к вычету. Значит ли это, что при продолжении использования основных средств для осуществления операций, облагаемых по ставке 0%, надо снова восстанавливать НДС и принимать его к вычету, затем опять восстанавливать и т.д., совершая тем самым бесконечный "кругооборот НДС в природе".

В течение 9 месяцев по рассматриваемым вопросам высказывались, в том числе представителями Минфина России и налоговых органов, самые разные точки зрения. Однако, на наш взгляд, в печати не обсуждалось, применим ли пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ к основным средствам, используемым в производстве и продаже или только в продаже товаров (работ, услуг), реализация которых облагается по ставке 0%. Хотя очевидным было отличие новой формулировки "для осуществления операций по **реализации** товаров (работ, услуг)" от формулировки "для **производства и (или) реализации** товаров (работ, услуг)", содержащейся в пп. 1, 2 п. 2 ст. 170 НК РФ, которые регулируют (через отсылающий к ним пп. 2 п. 3 этой же статьи) порядок восстановления НДС при использовании товаров (работ, услуг), как в необлагаемых операциях, так и облагаемых по нулевой ставке (п. 10 ст. 165 НК РФ). Получалось, в частности, что о вычете НДС говорилось применительно к товарам (работам, услугам), используемым и в производстве экспортируемой продукции, а о восстановлении налога - только в отношении используемых при реализации. Причин "невнимания" к этим различиям могло быть две.

Во-первых, новая норма воспринималась как соответствующая давней позиции регулирующих органов, которую в целом поддерживали и суды, расходясь иногда с налоговыми органами лишь в вопросе о моменте восстановления НДС (например, Письма Минфина России от 03.06.2011 N 03-07-08/165, от 05.05.2011 N 03-07-13/01-15, от 25.10.2010 N 03-07-08/301, ФНС России от 09.08.2006 N ШТ-6-03/786@, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 17.09.2007 N А79-160/2007, ФАС Западно-Сибирского округа от 23.10.2006 N Ф04-6872/2006(27584-А70-14)). Несмотря на то что в этих документах зачастую говорилось о восстановлении НДС по товарам (работам, услугам), реализация которых облагается по ставке 0%, тем не менее вопрос об отсутствии необходимости восстанавливать НДС по товарам (работам, услугам), участвующим в производстве соответствующих товаров (работ, услуг), никогда не ставился.

Во-вторых, согласно многолетней позиции Минфина России, поддержанной в итоге Президиумом ВАС РФ, использование в гл. 21 НК РФ термина "производство" ни в коей мере не означало, что соответствующая норма не распространяется и на торговлю, т.е. реализацию (Письма Минфина России от 29.01.2008 N 03-07-11/37, от 05.07.2010 N 03-07-11/287, от 22.04.2011 N 03-07-11/106, Постановление Президиума ВАС РФ от 21.06.2012 N 2676/12). Эта выгодная для налогоплательщиков трактовка, несомненно, влияла "обратным образом" на восприятие профессиональным общественным сознанием термина "реализация", использованного в абз. 1 пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ, как означающего и "производство".

В Письме Минфина России от 01.06.2012 N 03-07-15/56 было разъяснено, что:

- налог восстанавливается однократно;
- в той доле, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке налога;
- пропорционально остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Таким образом, Минфином России были использованы приведенные подходы, которые применяются для восстановления НДС по основным средствам в других случаях и вычета НДС при экспорте.

Не останавливаясь на вопросе о механизме реализации приведенных разъяснений посредством учетной политики для целей налогообложения, отметим, что они в свою очередь порождали новые вопросы. Например, на какую дату определять остаточную стоимость основных средств при отгрузке товаров на экспорт во II или III месяце квартала - на 1-е число месяца, в котором имела место отгрузка продукции на экспорт, или на 1-е число первого месяца квартала, т.е. на начало налогового периода, в котором надо восстанавливать НДС. По данным какого хронологического промежутка определять пропорцию, в которой соответствующие товары (работы, услуги) использовались для осуществления операций, облагаемых по ставке 0%, одного только месяца отгрузки или всего квартала (налогового периода).

Восстанавливают не все, но большие суммы

ВАС РФ по просьбе налогоплательщика отменил два из трех приведенных уточнений, сделанных Минфином России.

Основываясь на указанных различиях в формулировках, в п. 3 ст. 170 НК РФ суд пришел к выводу о том, что применительно к основным средствам правила, установленные пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ, относятся только к средствам труда, которые используются в операциях по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ по налоговой ставке 0%. На основные средства, используемые налогоплательщиком в производстве продукции (товаров), указанные правила не распространяются, так как в данном подпункте упоминание основных средств, применяемых в производстве товаров (работ, услуг), отсутствует.

Тем самым коллегия судей согласилась с утверждением общества о том, что согласно НК РФ НДС по основным средствам, которые используются в производстве товаров, реализуемых как на внутреннем рынке, так и в таможенном режиме экспорта, подлежит вычету полностью в момент постановки на учет основных средств без обязательства по восстановлению сумм названного налога в случае реализации изготовленной на соответствующем оборудовании продукции на экспорт. Первая часть этого вывода (о принятии НДС к вычету в полной сумме) содержалась, напомним, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.05.2007 N 485/07.

Итогом стало признание не соответствующим НК РФ и недействующим абз. 5 Письма Минфина России в части слов "в той доле, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке налога".

Выиграли ли от этого налогоплательщики? И да, и нет. Преимущество получили чисто производственные компании, которые теперь не должны восстанавливать НДС в ситуации, предусмотренной пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ. Однако тем же производственным компаниям в отношении подпадающих под эту ситуацию основных средств, участвующих в продаже экспортной продукции, торговым компаниям, перепродающим товары за границу, экспедиторским, транспортным и другим компаниям, участвующим в международной перевозке товаров (т.е. в их реализации), стало явно хуже, потому что они в указанной ситуации должны будут восстанавливать большую сумму ранее принятого к вычету НДС (не "в доле"), чем раньше.

Пример. Основное средство, приобретенное за 118 руб., в том числе НДС - 18 руб., проработав без каких-либо дополнительных вложений в него половину срока своего полезного использования, начало использоваться для реализации и экспортной продукции. В периоде первой отгрузки на экспорт соотношение выручки от реализации экспортной и неэкспортной продукции составило 50:50.

Пока действовало Письмо Минфина России сумма НДС, подлежащего восстановлению, была бы равна 4,5 руб. (18 x 0,5 x 0,5, где первый множитель определяется оставшимся сроком полезного использования (остаточной стоимостью) основного средства, а второй - долей экспортной выручки).

Теперь, когда второй множитель не имеет права на существование, восстанавливать придется 9 руб. НДС.

Избежать таких последствий можно было бы, если бы заявитель просил признать неправомерными в абз. 5 Письма

Минфина России только слова "производстве и". Но "поезд ушел".

Если говорить об общеправовом значении данной части Решения, то, на наш взгляд, оно состоит в торжестве буквального толкования норм НК РФ. Написано только "при реализации" - значит, никакого "производства" быть не может. И такой подход особенно отраден на фоне уже упомянутого Постановления Президиума ВАС РФ N 2676/12, которым право не вести отдельный учет по НДС при определенном соотношении расходов на "производство" (абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ) было распространено и на сферу реализации (торговли) <1>. Причем ключевые аргументы Постановления вполне могли быть использованы и в случае с Письмом Минфина России для обратной операции - распространения сказанного в Кодексе о реализации и на производство. Но суд избежал этого соблазна, несмотря на то что данное Постановление вполне соответствовало логике взбудоражившего общественность призыва руководства ВАС РФ рассматривать налоговые споры на основе анализа реальных экономических отношений, а не формального применения законов. Как при этом обеспечить конституционный принцип определенности норм налогового законодательства - непонятно.

<1> Логика этого Постановления представляется далеко не безупречной. С одной стороны, было сказано, что НК РФ предусматривает возможность предоставления налоговых преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими, включая право не уплачивать налоги либо уплачивать их в меньшем размере. С точки зрения объяснимо предоставление права не вести отдельный учет при выполнении "правила 5%" только производственным организациям (операциям), находящимся в менее благоприятном экономическом положении (менее рентабельным), чем организации торговли (торговые операции).

С другой стороны, воля законодателя выявлена на основе аргумента о том, что предоставление преимуществ, связанных исключительно с налоговым учетом сумм НДС, лишь хозяйствующим субъектам, осуществляющим деятельность в сфере производства товаров (работ, услуг), не дает экономического эффекта в виде уменьшения налогового бремени, поскольку объект обложения возникает при реализации товаров (работ, услуг), а не в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), для осуществления которых приобретаются сырье, материалы, средства производства, работы и услуги сторонних организаций.

На наш взгляд, изложенное имеет три недостатка.

Во-первых, предоставление преимуществ в сфере налогообложения осуществляется не только в виде прямого уменьшения налогового бремени, но и в форме освобождения от определенных налогово-учетных, налогово-технических обязанностей (п. 4 ст. 5 НК РФ). Если, как указывал Конституционный Суд РФ, возложение дополнительной обязанности на налогоплательщика ухудшает его положение (например, Определение от 07.02.2002 N 37-О), то освобождение от обязанности (в данном случае - от ведения раздельного учета) вполне может считаться улучшением, предоставлением преимуществ.

Во-вторых, в рассматриваемой ситуации уменьшение налогового бремени связано не с возникающим при реализации объектом налогообложения - уменьшением налоговой базы, а с увеличением вычетов по НДС, которые производятся до реализации - при принятии к учету товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В-третьих, посредством налогообложения законодатель решает вопросы не только повышения экономической эффективности, но в том числе стимулирования определенных, пусть даже заведомо экономически низкоэффективных, но государственно необходимых видов деятельности (в данном случае - производственной).

Те, кто восстанавливают, зачтут не все

Требование налогоплательщика признать недействующим положение Письма Минфина России об отсутствии необходимости повторного восстановления сумм НДС в случае дальнейшего использования основных средств в операциях, облагаемых по налоговой ставке, мотивировалось тем, что в данной части разъяснение Минфина России лишено какого-либо смысла, так как в целях применения пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ понятия "товар" и "основное средство" являются идентичными.

С аргументацией суд не согласился, отметив (на основе анализа Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н и гл. 25 НК РФ), что для целей налогообложения и бухгалтерского учета, показатели которого применяются при исчислении налогов, понятия "товар" и "основное средство" имеют разные правовые значения. Поэтому толкование обществом упомянутых терминов для целей исчисления НДС, расходящееся с их значением в НК РФ, является ошибочным.

Здесь суд, как представляется, был неправ, так как, не вдаваясь в понятийные тонкости, общество исходило из буквального смысла формулировки пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ "товаров (работ, услуг)", в том числе основных средств". По правилам русского языка то, что "в том числе", вполне может именоваться и более широким понятием, частью которого оно является. Причем законодатель использует в гл. 21 словосочетание "товары, в том числе основные средства" далеко не всегда, когда говорится о товарах, а только в тех случаях, когда считает, что на основные средства распространяются правила, применяемые к товарам как таковым, товарам вообще, ко всем их видам. Например, именно на том обстоятельстве, что в пп. 1 п. 2 ст. 171 и абз. 2 п. 1 ст. 172 НК РФ это словосочетание не используется, основывается в значительной мере уже упоминавшийся вывод о том, что НК РФ не ставит применение налоговых вычетов по приобретенным (ввезенным) основным средствам в зависимость от использования этого оборудования для осуществления операций, признаваемых объектами обложения (Постановление Президиума ВАС РФ N 485/07).

Можно также указать на мнение ВАС РФ о том, что определения, сформулированные в одной главе НК РФ, к ситуациям другой его главы неприменимы, с чем согласились и Минфин России, и налоговые органы (Постановление Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 N 3009/04, Письмо Минфина России от 14.03.2007 N 03-02-07/2-44 и др., Письмо УФНС России по г. Москве от 06.10.2006 N 20-12/89193 и др.).

Тем не менее, покритиковав понимание вопроса налогоплательщиком, коллегия ВАС РФ отметила, что вопросы о

количестве случаев восстановления сумм НДС в отношении одного и того же объекта основных средств в НК РФ не решены. Поэтому разъяснение, содержащееся во втором предложении абз. 6 Письма Минфина России об отсутствии у налогоплательщика обязанности повторно восстанавливать суммы НДС, также не основано на нормах НК РФ.

Итогом этих выводов стало признание недействующим второго предложения абз. 6 Письма Минфина России, согласно которому в случае дальнейшего использования основных средств в операциях, облагаемых по нулевой ставке, суммы налога, принятые к вычету, повторному восстановлению не подлежат.

Зададимся снова вопросом, на пользу ли налогоплательщикам данное Решение с учетом его аргументации судом. По нашему мнению, что, скорее, нет, чем да, поскольку теперь ничто не мешает налоговому инспектору требовать от организации постоянного "кругового" восстановления НДС по основным средствам, участвующим в реализации экспортируемых товаров. Как показала ситуация в период 9-месячного отсутствия разъяснений Минфина России, это приведет к тому, что восстанавливаться будут большие суммы НДС, чем потом приниматься к вычету.

Пример. В 2013 г. отгрузка на экспорт, требующая восстановления НДС по одному и тому же основному средству, происходит у организации 1-го числа каждого квартала, а право на применение ставки 0% по каждой отгрузке она подтверждает через полгода. Сумма НДС, подлежащая восстановлению по основным средствам со средним, а тем более большим сроком полезного использования, от квартала к кварталу меняется незначительно, составив, скажем, в первом квартале 9 руб., во втором - 8, в третьем - 7, в четвертом - 6.

Таким образом, за год будет восстановлено 30 руб. НДС (9 + 8 + 7 + 6). При этом нулевая ставка будет подтверждена по первой (30 июня), второй (30 сентября) и третьей (30 сентября) поставкам, что позволит принять к вычету 24 руб. (9 + 8 + 7). То есть на 6 руб. меньше, чем восстановлено.

И так будет всегда, если отгрузки на экспорт происходят чаще, чем по ним подтверждается право на применение ставки 0%.

Поэтому так и хочется произнести российски-сакраментальное: "хотели как лучше, а получилось, как всегда".

А.Рабинович

Главный методолог

Группа компаний Energy Consulting

Подписано в печать

26.06.2013

Вопрос: Об определении налоговой базы по НДС в отношении субсидий, предоставляемых в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 7 июня 2013 г. N 03-07-11/21370

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу применения налога на добавленную стоимость в отношении субсидий, предоставляемых налогоплательщику в связи с применением регулируемых цен, и сообщает следующее.

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налоговая база по налогу на добавленную стоимость увеличивается на суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

В то же время п. 2 ст. 154 Кодекса установлен особый порядок определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость в случае реализации товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством. На основании данного порядка налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется как стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. При этом суммы субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен или льгот, предоставляемых потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются.

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

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

07.06.2013

Вопрос: Организация в целях привлечения новых клиентов и повышения уровня использования продуктов и услуг

заказывает как сувенирную продукцию (ручки, пакеты, обложки на паспорт), так и другие подарки (френч-прессы, зонты, пледы и др.) со своей символикой. Подарки и сувениры раздаются в рамках рекламной акции на улице, а также в центральном и дополнительных офисах организации посетителям (возможно, потенциальным клиентам) при оказании им информационно-консультационных услуг.

Может ли организация учесть при определении налоговой базы по налогу на прибыль затраты, связанные с приобретением подарков и сувениров?

Необходимо ли начислять НДС на стоимость передаваемых подарков?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 4 июня 2013 г. N 03-03-06/2/20320

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

В соответствии со ст. 247 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Согласно ст. 252 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, 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.

Подпунктом 28 п. 1 ст. 264 Кодекса к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся в том числе расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений п. 4 ст. 264 Кодекса.

Пунктом 4 ст. 264 Кодекса установлено, что к расходам организации на рекламу в целях гл. 25 Кодекса относятся расходы, поименованные в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 Кодекса.

На основании положений абз. 5 п. 4 ст. 264 Кодекса расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абз. 2 - 4 п. 4, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 Кодекса.

В части налога на добавленную стоимость.

В соответствии с п. 1 ст. 146 Кодекса объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. При этом в целях налога на добавленную стоимость передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

Согласно п. 1 ст. 39 Кодекса реализацией товаров признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами) права собственности на товары, а в случаях, предусмотренных Кодексом, передача права собственности на товары на безвозмездной основе.

Таким образом, передача организацией своим клиентам подарков является объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость. При этом вычеты налога на добавленную стоимость при осуществлении указанных операций применяются в общеустановленном порядке.

Одновременно сообщаем, что в соответствии с пп. 25 п. 3 ст. 149 Кодекса передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб., освобождается от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

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

04.06.2013

Вопрос: ГУП предоставлена субсидия за счет средств областного бюджета на восстановление платежеспособности, а именно на погашение кредиторской задолженности за потребленную электроэнергию и задолженности по уплате пеней в бюджет и во внебюджетные фонды.

ГУП находится в ведомственном подчинении Министерства области, с которым было подписано соглашение о предоставлении указанной субсидии в соответствии с областным законом о бюджете и в рамках реализации ведомственной целевой программы.

Субсидия предоставлена на основании постановления Правительства области в соответствии с бюджетной росписью и

кассовым планом главного распорядителя средств областного бюджета в пределах лимитов бюджетных обязательств на безвозмездной и безвозвратной основе. Субсидия носит целевой характер и не может быть использована на другие цели. Субсидия израсходована в соответствии с целевым назначением и Министерству направлен отчет о ее использовании.

1. Учитываются ли при определении налоговой базы по налогу на прибыль доходы в виде субсидии, полученной ГУП на погашение кредиторской задолженности за потребленную электроэнергию и по уплате пеней в бюджет и во внебюджетные фонды? Может ли ГУП в целях исчисления налога на прибыль учесть расходы, осуществленные за счет субсидии?

2. Учитываются ли в целях НДС доходы в виде указанной субсидии?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 3 июня 2013 г. N 03-03-06/4/20240

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения субсидии, полученной унитарным предприятием за счет средств областного бюджета на восстановление платежеспособности, и сообщает следующее.

1. В части налога на прибыль организаций.

Основы деятельности унитарных предприятий определены в Гражданском кодексе Российской Федерации (далее - ГК РФ) (ст. ст. 214, 294 и 295 ГК РФ) и в Федеральном законе от 14.11.2002 N 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях".

Из положений указанных актов законодательства следует, что унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на имущество, закрепленное за ней собственником. Имущество федерального унитарного предприятия принадлежит на праве собственности Российской Федерации и закрепляется за унитарным предприятием на праве хозяйственного ведения во владение, пользование и распоряжение.

Предоставление субсидий юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям), индивидуальным предпринимателям, физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг регламентировано ст. 78 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - БК РФ).

Пунктом 1 ст. 78 БК РФ установлено, что субсидии предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Случаи и порядок предоставления субсидий юридическим лицам, в том числе унитарным предприятиям, устанавливаются законом (решением) о бюджете и принимаемыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами исполнительных органов власти (п. 2 ст. 78 БК РФ).

Исчерпывающий перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, приведен в ст. 251 НК РФ.

В соответствии с пп. 26 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа.

При этом положения пп. 26 п. 1 ст. 251 НК РФ применяются только в том случае, если средства и иное имущество получают унитарным предприятием на безвозмездной основе. В случае если денежные средства или иное имущество передаются унитарному предприятию, например, в оплату стоимости выполненных работ, оказанных услуг, данные доходы подлежат включению в состав доходов от реализации.

В соответствии с п. 2 ст. 248 НК РФ для целей налогообложения прибыли имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Как следует из запроса, субсидии государственному унитарному предприятию были предоставлены на основании постановления Правительства области на погашение кредиторской задолженности за потребленную электроэнергию и задолженности по уплате пеней в бюджет и во внебюджетные фонды, а не в оплату стоимости реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг.

Следовательно, доходы в виде указанных субсидий, полученные государственным унитарным предприятием от собственника предприятия или уполномоченного им органа, по мнению Департамента, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основании пп. 26 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Как следует из положений п. 1 ст. 252 НК РФ, в целях налогообложения прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных экономически оправданных и документально подтвержденных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ).

Статья 270 НК РФ не содержит положений, не позволяющих учесть в целях налогообложения прибыли экономически оправданные и документально подтвержденные расходы, осуществленные налогоплательщиком за счет средств, полученных в соответствии с пп. 26 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Учитывая изложенное, расходы, произведенные государственным унитарным предприятием за счет субсидий, полученных от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа, могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций при условии их соответствия критериям, предусмотренным ст. 252 НК РФ, в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

Расходы в виде пеней, уплаченных в бюджет и во внебюджетные фонды, для целей налогообложения прибыли не

учитываются.

2. В части налога на добавленную стоимость.

Согласно п. 1 ст. 146 НК РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость независимо от источника финансирования.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ налоговая база по налогу на добавленную стоимость увеличивается на суммы денежных средств, полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). В связи с этим в случае получения налогоплательщиком денежных средств, не связанных с оплатой реализуемых этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению налогом на добавленную стоимость, такие денежные средства в налоговую базу не включаются.

Таким образом, денежные средства в виде субсидий, получаемые государственным унитарным предприятием на возмещение затрат, связанных с погашением кредиторской задолженности за потребленную электроэнергию и задолженности по уплате пеней в бюджет и во внебюджетные фонды, в налоговую базу не включаются, поскольку не связаны с оплатой реализуемых этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

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

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

03.06.2013

Вопрос: О порядке принятия к вычету сумм НДС по счетам-фактурам, выставленным заказчиком инвестору по строительно-монтажным работам, выполненным в соответствии с договором по реализации инвестиционного проекта, если передача работ заказчиком и их приемка инвестором осуществляются поэтапно (ежемесячно).

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

ПИСЬМО

от 6 мая 2013 г. N ЕД-4-3/8255@

Федеральная налоговая служба в связи с запросами о порядке применения вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС), предъявленному заказчиком инвестору по выполненным строительно-монтажным работам, просит согласовать позицию ФНС России в следующей ситуации.

Как следует из вышеуказанных запросов, а также представленных материалов, между ООО (далее - инвестор) и ООО (далее - заказчик) заключен договор по реализации инвестиционного проекта (далее - договор), условиями которого предусмотрено, что инвестор поручает заказчику за вознаграждение совершать юридические и иные действия от своего имени и за счет инвестора либо от имени и за счет инвестора, связанные с выполнением заказчиком обязательств по реализации инвестиционного проекта.

Согласно дополнительному соглашению к договору передача заказчиком и приемка инвестором выполненных работ (оказанных услуг) по реализации инвестиционного проекта осуществляется поэтапно (ежемесячно) за фактически выполненные работы (оказанные услуги) в соответствии с Актами сдачи-приемки оказанных услуг, Актами о приемке выполненных работ (форма КС-2), Справками о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3).

Передача инвестору окончательного результата инвестиционной деятельности осуществляется в момент подписания инвестором Акта приемки законченного строительством объекта (форма КС-11) в порядке, предусмотренном условиями договора.

В рассматриваемой ситуации заказчик на основании каждого полученного от подрядчика (исполнителя) счета-фактуры от своего имени выставляет инвестору новые счета-фактуры, в которых переписывает показатели из счета-фактуры, выставленного подрядчиком (исполнителем). В аналогичном порядке "перевыставляются" в адрес инвестора Акты сдачи-приемки выполненных работ (форма КС-2) и Справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3), полученные от указанных подрядчиков (исполнителей).

Суммы налога, указанные в счетах-фактурах, выставленных заказчиком, заявляются инвестором к вычету (возмещению из бюджета).

При рассмотрении вопроса обоснованности применения налогоплательщиком-инвестором вычетов на основании указанных счетов-фактур, "перевыставленных" заказчиком, необходимо учитывать следующее.

Согласно абз. 1 п. 6 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства.

На основании п. 5 ст. 172 Кодекса вычеты вышеуказанных сумм налога производятся в порядке, установленном абз. 1 и 2

п. 1 ст. 172 Кодекса.

Абзацами 1 и 2 п. 1 ст. 172 Кодекса установлено, что налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, при наличии соответствующих первичных документов.

Учитывая изложенное, суммы налога, предъявленные застройщиком (техническим заказчиком) инвестору по выполненным работам, принимаются к вычету у инвестора на основании счета-фактуры застройщика (технического заказчика), выставленного в соответствии с п. 3 ст. 168 Кодекса в адрес инвестора, при условии принятия к учету результата этих работ, при наличии соответствующих первичных документов и использовании строящегося объекта для осуществления операций, облагаемых НДС.

Согласно сложившейся арбитражной практике по вопросу правомерности применения вычетов инвестором на основании счетов-фактур и актов по форме КС-2 при отсутствии в договоре этапов работ суды указывают на то, что действующее налоговое законодательство обуславливает право на применение налоговых вычетов заказчиком-инвестором при приобретении работ, в том числе строительных, приемкой и принятием на учет результатов выполненных работ безотносительно того, выделены ли в договоре этапы строительных работ, происходит ли переход от подрядчика к заказчику рисков случайной гибели или повреждения результатов работ, а также вне зависимости от факта окончания или степени законченности строительных работ. Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 19.04.2012 по делу N А40-77285/11-107-332 указано на то что данная позиция согласуется с судебной практикой, в частности Определениями ВАС РФ от 13.07.2009 N ВАС-8688/09, от 29.03.2010 N ВАС-740/10, от 07.08.2009 N ВАС-10062/09.

В Постановлении ФАС Московского, округа от 20.03.2009 N КА-А41/1916-09 (Определением ВАС РФ от 13.07.2009 N ВАС-8688/09 отказано в передаче в Президиум ВАС РФ) суд признал правомерным применение инвестором вычетов сумм НДС при ежемесячной приемке выполненных работ, указывая на наличие у инвестора необходимых первичных документов, подтверждающих фактическое осуществление и приемку выполненных работ, счетов-фактур, выставленных заказчиком в связи с этими работами, принятие их на учет в соответствии с установленным порядком.

В связи с изложенным, а также принимая во внимание арбитражную практику по рассматриваемому вопросу, в рассматриваемой ситуации, по мнению ФНС России, инвестор вправе заявить к вычету суммы НДС по счетам-фактурам, выставленным заказчиком от своего имени, при условии принятия к учету принятых инвестором работ и при наличии соответствующих первичных документов.

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

06.05.2013

Вопрос: О регистрации счетов-фактур в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, в книге покупок и книге продаж, а также о представлении налоговой декларации по НДС лицом, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

ПИСЬМО

от 29 апреля 2013 г. N ЕД-4-3/7895@

Федеральная налоговая служба, рассмотрев обращение ООО о порядке регистрации счетов-фактур в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, в книге покупок и книге продаж, а также о представлении налоговой декларации по НДС налогоплательщиком, применяющим в соответствии со ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, сообщает следующее.

В соответствии с п. 3 ст. 169 Кодекса налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

На основании п. 5 ст. 168 Кодекса при освобождении налогоплательщика в соответствии со ст. 145 Кодекса от исполнения обязанностей налогоплательщика (далее - освобождение) расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)".

Согласно п. п. 3 и 6 ст. 145 Кодекса лица, использующие право на освобождение, должны представить в налоговый орган выписку из книги продаж, копию журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур.

С учетом изложенного налогоплательщики, применяющие в соответствии со ст. 145 Кодекса освобождение, выставляют счета-фактуры с надписью "Без НДС" и регистрируют их в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, а также в книге продаж в общеустановленном порядке.

По вопросу регистрации счетов-фактур в книге покупок обращаем внимание на следующее.

На основании положений ст. ст. 170 и 171 Кодекса организации и индивидуальные предприниматели, применяющие освобождение, права на применение налоговых вычетов по НДС не имеют.

Согласно п. п. 1 и 2 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость,

утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137, книга покупок, в которой регистрируются счета-фактуры (в том числе корректировочные, исправленные), ведется в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению), покупателем.

Поскольку организации и индивидуальные предприниматели, применяющие освобождение, не имеют право на вычеты сумм НДС, то указанные лица вправе книгу покупок не вести.

Что касается представления налоговых деклараций по НДС, то организации и индивидуальные предприниматели, применяющие освобождение и в период данного освобождения не выставляющие покупателям счета-фактуры с выделенной суммой налога на добавленную стоимость, а также не исполняющие обязанности налогового агента по данному налогу, в налоговый орган по месту своего учета декларацию по налогу на добавленную стоимость не представляют.

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

29.04.2013

Вопрос: Об оформлении счетов-фактур по транспортным расходам, возмещаемым покупателем товаров их продавцу, для целей НДС.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 21 марта 2013 г. N 03-07-09/8906

В связи с письмом по вопросам оформления счетов-фактур по транспортным расходам, возмещаемым покупателем товаров их продавцу, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

На основании п. 1 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) одним из обязательных условий применения вычетов налога на добавленную стоимость является наличие счетов-фактур, выставленных продавцами товаров (работ, услуг) при их приобретении налогоплательщиком.

Согласно п. 3 ст. 168 Кодекса соответствующие счета-фактуры выставляются при реализации товаров (работ, услуг). В связи с этим в случае если согласно условиям договора поставки продавец товаров обязуется организовать их доставку грузополучателю, а покупатель - возместить понесенные продавцом транспортные расходы, то в счете-фактуре, выставляемом продавцом по отгруженным товарам, услуги по транспортировке товаров, реализуемые перевозчиком, не указываются.

В случае если на основании договора комиссии либо агентского договора продавец оказывает услуги покупателю товаров по приобретению от своего имени услуг по транспортировке товаров, то вычеты налога на добавленную стоимость покупателем товаров по услугам по транспортировке производятся на основании счетов-фактур, составленных продавцом в соответствии с Правилами заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137. При этом согласно пп. "в" п. 1 данных Правил при составлении счета-фактуры комиссионером (агентом), приобретающим товары (работы, услуги) от своего имени, в частности услуги по транспортировке товаров, в строке 2 счета-фактуры указываются полное или сокращенное наименование фактического продавца услуг, а не комиссионера (агента).

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

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

21.03.2013