

Подготовка налоговой отчетности за 9 месяцев 2017 года. Рыночные цены и обоснованность расходов и налоговых вычетов по НДС в арбитражной практике 2017 года».

Статья 54.1. НК РФ

Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов

(введена Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ)

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

3. В целях пунктов 1 и 2 настоящей статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

4. Положения, предусмотренные настоящей статьей, также применяются в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.

КАК ПРОЯВИТЬ ДОЛЖНУЮ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ И ПОДТВЕРДИТЬ ОБОСНОВАННОСТЬ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

Когда вы получаете вычет по НДС, учитываете расходы по налогу на прибыль, обращаетесь за зачетом или возвратом налогов, вы получаете налоговую выгоду.

Если налоговый орган установит, что налоговая выгода является необоснованной, он откажет вам в получении денег из бюджета, уменьшении суммы налога и т.д. Значит, важно доказать, что вы ведете реальную деятельность, сведения о которой вы без ошибок отражаете в налоговом, бухгалтерском учете и отчетности.

Вам нужно обязательно проверить контрагента: насколько он реален, ведет ли деятельность. Кроме того, необходимо проследить, исполнил ли контрагент сделку. Так вы проявите должную осмотрительность и сможете доказать обоснованность сотрудничества с контрагентом.

1. Что такое необоснованная налоговая выгода >>>>

2. Признаки недобросовестного налогоплательщика >>>>

3. Как проявить должную осмотрительность в отношении контрагента >>>>

1. Что такое необоснованная налоговая выгода

Необоснованная налоговая выгода - это уменьшение налога (его зачет, возврат) в ситуации, когда формально право у налогоплательщика на это есть, но из-за совокупности рисков и недостатков в деятельности контрагента и сделки с ним налоговый орган может отказать в уменьшении и предъявить претензии.

Если цель сделки состояла в том, чтобы получить налог из бюджета, если по ней искажен налоговый и (или) бухгалтерский учет и отражены нереальные хозяйственные операции, которые фактически не осуществлялись, уменьшить налог в любом случае нельзя (п. п. 1, 2 ст. 54.1 НК РФ).

В остальных случаях можно уменьшить налог, но для этого нужно, чтобы были выполнены одновременно следующие условия (п. 2 ст. 54.1 НК РФ):

1) уменьшение налога не является основной целью сделки;

2) обязательство исполнено непосредственно контрагентом по договору или лицом, которому оно передано в силу закона или договора.

Эти положения распространяются на плательщиков сборов, страховых взносов и налоговых агентов (п. 4 ст. 54.1 НК РФ).

Доказывать необоснованность налоговой выгоды должен налоговый орган (п. 5 ст. 82 НК РФ). По сути инспекция должна доказать, что вы или ваш контрагент являетесь недобросовестным налогоплательщиком. При этом вы имеете право отстаивать правомерность своих требований (ч. 1 ст. 65 АПК РФ, п. 2 Постановления

Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53; далее - Постановление N 53). Активная и аргументированная позиция в этом случае может положительно повлиять на исход разбирательства.

В законе не закреплено, какие критерии и обстоятельства должна учитывать инспекция в ходе выяснения того, было ли целью сделки получение налога из бюджета. Вместе с тем часть из них приведена в Постановлении N 53.

Если инспекция признает налоговую выгоду необоснованной, она откажет в вычете и возмещении НДС из бюджета, признании расходов для целей налога на прибыль, применении льготы, пониженной налоговой ставки и т.п.

При доказанной необоснованной выгоде грозят следующие последствия:

- доначисление налога, пеней, взыскание штрафа за неуплату налога по ст. 122 НК РФ. Сумма штрафа составляет 20% от размера недоимки, а при установлении умысла в действиях налогоплательщика - 40%. Налоговые органы уделяют особое внимание именно установлению умышленных действий, чтобы оштрафовать компанию на 40% (см., например, Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@);
- административный штраф за непредставление сведений, необходимых для налогового контроля, а также за грубое нарушение бухгалтерского учета (отчетности) (ст. ст. 15.6, 15.11 КоАП РФ);
- привлечение к уголовной ответственности, если размер недоимки существенный (ст. ст. 198, 199, 199.1 УК РФ).

Что указывает на необоснованную налоговую выгоду по НДС

При оценке налоговой выгоды по НДС инспекция проверяет, не было ли главной целью сделки зачет НДС или вернуть его из бюджета (п. п. 1, 2 ст. 54.1 НК РФ).

Во-первых, инспекция проверит вашу добросовестность как налогоплательщика. Например, давно ли создана организация, не связана ли ваша организация с контрагентом, а также другие подозрительные обстоятельства.

Во-вторых, проверит, нет ли недостатков у контрагента: зарегистрирован ли контрагент в ЕГРЮЛ, не массовый ли у него адрес регистрации, реален ли учредитель, ведет ли организация деятельность и т.д.

И, наконец, налоговая инспекция проверит, проявил ли налогоплательщик должную осмотрительность, то есть убедился ли в отсутствии недостатков у контрагента.

2. Признаки недобросовестного налогоплательщика

Налогоплательщик признается недобросовестным, если совокупность обстоятельств по сделке указывает, что его главной целью являлось получение налога из бюджета, а не дохода от реальной деятельности. В такой ситуации налоговый орган откажет в зачете, возврате налога, учете расходов, вычете по НДС, применении льготы и т.д. Другими словами, он признает налоговую выгоду необоснованной.

Основные обстоятельства, по которым налоговый орган может признать вас недобросовестным налогоплательщиком при анализе вашей деятельности, следующие:

- **создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции** (п. 6 Постановления N 53, Письмо Минфина России от 18.04.2017 N 03-13-07/23243);
- **взаимозависимость** участников сделок (п. 6 Постановления N 53, Письмо Минфина России от 13.07.2016 N 03-01-18/40957);
- **неритмичные или разовые операции** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- **расчеты через один банк** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- **транзитные платежи или расчеты по цепочке** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@, Постановление Президиума ВАС РФ от 23.11.2005 N 7088/05 по делу N А40-21484/04-126-238);
- **деятельность через посредников** (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@).

Признаки недобросовестного контрагента

При анализе налоговой выгоды часто инспекция учитывает и недостатки контрагентов, а именно:

- **отсутствие регистрации в ЕГРЮЛ** (Письмо Минфина России от 16.04.2010 N 03-02-08/25);
- **"массовый" учредитель (участник), руководитель контрагента** (Письмо Минфина России от 17.12.2014 N 03-02-07/1/65228, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.05.2017 N Ф04-715/2017 по делу N А75-1707/2016);
- **наличие адреса массовой регистрации** (Письмо ФНС России от 24.07.2015 N ЕД-4-2/13005@);
- **отсутствие расходов**, характерных для ведения деятельности (п. 5 Постановления N 53, Определение Верховного Суда РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N А40-87379/2014);
- **отсутствие персонала** (п. 5 Постановления N 53, Определение Верховного Суда РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N А40-87379/2014);
- **отсутствие основных средств** (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- **отсутствие складских помещений** (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- **отсутствие транспортных средств** (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- **отсутствие производственных активов** (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@).

Приведенный перечень обстоятельств не является исчерпывающим. Оценка налоговой выгоды в каждом случае будет зависеть от всех возможных аспектов деятельности компании и ее контрагентов, должностных лиц, а также от способа оформления документооборота.

С помощью перечисленных обстоятельств можно оценить, насколько велик риск получения претензий от налоговых органов и следует ли заключать сделку с контрагентом.

Зачастую налоговые органы стараются в первую очередь построить всю схему взаимодействий налогоплательщика с его контрагентами и установить роль каждого лица в ней. Оспаривая решение налогового органа, компании придется не только представить аргументы по конкретным обстоятельствам, но и доказать, что построенная инспекцией схема ошибочна и (или) не свидетельствует о стремлении уменьшить налог в качестве главной цели по сделке.

На практике налоговые органы могут предъявить претензии по формальным признакам. Вместе с тем в НК РФ указаны те обстоятельства, которые не могут сами по себе служить основанием для предъявления налоговых претензий (п. 3 ст. 54.1 НК РФ):

- 1) первичные учетные документы подписаны неустановленным или неуполномоченным лицом;
- 2) контрагент нарушил налоговое законодательство;
- 3) налогоплательщик мог получить тот же результат экономической деятельности при совершении иных сделок (операций).

3. Как проявить должную осмотрительность в отношении контрагента

Чтобы проявить должную осмотрительность, нужно проверить контрагента. Вы проверяете его так же, как это будет делать налоговый орган. Цель проверки - доказать, что ваш контрагент является добросовестной организацией, которая ведет реальную деятельность.

Все результаты проверки стоит зафиксировать в отчете, который организация разрабатывает самостоятельно. К отчету нужно приложить пакет материалов, которые относятся к этой проверке.

Если вы не проведете такую проверку, то вам могут отказать в вычетах по НДС, расходах, зачете или возврате налога. Ведь без должной проверки вашу налоговую выгоду инспекция может признать необоснованной, если докажет, что вы действовали без должной осмотрительности и должны были знать о нарушениях, допущенных контрагентом (п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53).

Как проверить добросовестность контрагента как налогоплательщика

Чтобы проверить добросовестность контрагента, вам нужно собрать как можно больше информации о его деятельности и сделать вывод, стоит ли с ним сотрудничать. Для этого вам необходимо выполнить следующие действия:

1) проверить сведения о контрагенте и его руководителе (иных должностных лицах) на официальном сайте ФНС России (<https://www.nalog.ru/>) через электронный сервис "Риски бизнеса: проверь себя и контрагента". Он позволяет проверить, в частности:

- является ли ваш контрагент официально зарегистрированным юридическим лицом или ИП;
- нет ли сведений о руководителе (ином должностном лице) контрагента в реестре дисквалифицированных лиц, лишенных права занимать определенные должности и участвовать в управлении организациями (ст. 3.11 КоАП РФ);
- не совпадает ли адрес вашего контрагента с одним из адресов массовой регистрации.

Кроме того, следует проверить, не входит ли контрагент в число должников, которые не погасили долги, взысканные по суду. Это можно сделать через Банк данных исполнительных производств, ссылка на который также размещена на странице сервиса "Риски бизнеса: проверь себя и контрагента" официального сайта ФНС России.

Все полученные сведения следует сохранить с указанием даты их получения, например, в виде распечаток с сайта;

2) запросить у контрагента документы (копии документов), подтверждающие:

- право осуществлять определенные виды деятельности. Например, такими документами могут быть лицензии;
- полномочия должностных лиц, которые подписывают договоры, первичные учетные документы, счета-фактуры. Например, их подтверждает приказ или доверенность от имени организации.

Важно проверять полномочия не только на момент заключения сделки, но и на дату подписания документов, подтверждающих его исполнение;

3) проанализировать сведения о контрагенте, доступные в сети Интернет и СМИ. Рекомендуем изучить сайт контрагента, рекламные объявления, отзывы покупателей, чтобы убедиться в наличии у него ресурсов для исполнения договора (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированных специалистов). Сохраните распечатки с сайтов, переписку с контрагентом и другие результаты исследований. Эти документы помогут доказать реальность заключенной вами сделки.

Перечень действий, которые могут подтвердить должную осмотрительность, не является исчерпывающим. Чем больше документов вы сможете представить для подтверждения своей осмотрительности, тем больше вероятность того, что уменьшение налоговой базы (налога) признают правомерным.

Рекомендуем разработать перечень действий по проверке потенциальных контрагентов и закрепить его во внутренних документах организации. Это позволит оптимизировать данный процесс, а также снизит риск заключения сделки с недобросовестными контрагентами и возникновения претензий со стороны налоговых органов.

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

ПИСЬМО
от 13 июля 2017 г. N ЕД-4-2/13650@

**О НАПРАВЛЕНИИ
МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО УСТАНОВЛЕНИЮ В ХОДЕ НАЛОГОВЫХ
И ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ ПРОВЕРОК ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, СВИДЕТЕЛЬСТВУЮЩИХ
ОБ УМЫСЛЕ В ДЕЙСТВИЯХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА,
НАПРАВЛЕННОМ НА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ (СБОРОВ)**

Федеральная налоговая служба в соответствии с пунктом 3.4 протокола совместного заседания коллегий ФНС России и Следственного комитета Российской Федерации от 07.06.2016 N 2/4 по вопросу "Повышение эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения" настоящим письмом направляет методические рекомендации для территориальных налоговых и следственных органов Следственного комитета Российской Федерации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов), согласованные со Следственным комитетом Российской Федерации.

Одновременно сообщается, что данные методические рекомендации направлены Следственным комитетом Российской Федерации по системе следственных органов письмом от 03.07.2017 N 242/3-32-2017.

Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов и обеспечить его применение.

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

**ОБ ИССЛЕДОВАНИИ И ДОКАЗЫВАНИИ
ФАКТОВ УМЫШЛЕННОЙ НЕУПЛАТЫ ИЛИ НЕПОЛНОЙ УПЛАТЫ СУММ
НАЛОГА (СБОРА)**

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ

Например, в документе есть перечень вопросов, которые налоговики будут задавать руководителю. Среди них выделим следующие:

- Кто несет ответственность за количество и качество поставляемых товарно-материальных ценностей, услуг, работ?
- Кто принимает первичные документы от поставщика и подписывается в документе? Где происходит принятие товаров, работ, услуг по документу?
- Кто в обязательном порядке должен присутствовать при принятии товаров, работ, услуг?
- На компьютере какого должностного лица установлены базы "1С-Бухгалтерия", "1С-Торговля", "1С-Склад"?
- Кто имеет доступ к базам "1С-Бухгалтерия", "1С-Торговля", "1С-Склад"?

Последний вопрос инспекторы будут задавать и сотрудникам. Проверяющие, устанавливая умысел, будут сопоставлять полученные показания и при выявлении противоречий проводить повторные опросы.

Напомним, что штраф за умышленную неуплату налогов в два раза выше. Он составляет 40% от суммы недоплаты. Кроме того, такое правонарушение может повлечь уголовную ответственность.

Приложение N 1

**ПЕРЕЧЕНЬ
ВОПРОСОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ ВЫЯСНЕНИЮ У СОТРУДНИКОВ
(НАПРИМЕР, ООО "1"), ПО ВЫБОРУ КОНТРАГЕНТОВ, ПРОЦЕДУРЕ
ПОДПИСАНИЯ ДОГОВОРОВ, УЧЕТУ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ
ЦЕННОСТЕЙ (ДАЛЕЕ - ТМЦ)**

1. Когда вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?
2. Ваше образование, специальность?
3. Что входит в Ваши должностные обязанности?
4. Вы исполняли аналогичные обязанности ранее?
5. Где и кем Вы работали до ООО "1"?
6. Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО "1"?
7. Как происходит поиск контрагентов, какими источниками информации Вы пользуетесь при выборе контрагентов?
8. Кто выступает инициатором заключения договора с Поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?
9. Одобрение того или иного контрагента это Ваше единоличное решение или коллегиальное?

10. Есть в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.

11. Какая ответственность предусмотрена в вашей организации при установлении поставщика?

Для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента.

12. Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?

13. Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) Вас объединяют?

14. Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?

15. Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы, поставляла товары?

16. Какие действия Вы предпринимали для установления деловой репутации организации-контрагента?

Подписание договора.

17. Кто дает указание для подготовки проектов договоров?

18. Кто в вашей организации отвечает за подготовку проекта договора, или вы используете типовые договоры?

19. Вы лично общаетесь с предполагаемыми партнерами, на чьей территории?

20. Какие вопросы задаете при встрече, с какими документами знакомитесь?

21. В случае, если контрагент находится не в г. Москве или Московской области, как вы взаимодействуете?

22. В случае необходимости у кого спрашиваете контактные данные партнера?

23. Кто согласовывает проекты договоров для последующего подписания Вами?

24. В организации существуют какие-либо регламентирующие документы по документообороту?

25. Кто несет ответственность за качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?

26. Назовите программу, которая используется для учета ТМЦ.

27. Как у Вас в Компании организован документооборот с момента поступления документа от поставщика до момента принятия товаров (работ, услуг) к бухгалтерскому учету и отражения в бухгалтерской программе?

28. Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С Торговля, 1С-Склад?

29. У вас попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг), какие действия Вы предпринимали в подобных случаях?

30. Кто в ООО "1" отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет, какими внутренними документами происходит списание ТМЦ для своих подразделений для производства работ?

31. Есть ли склад и где он находится?

32. Кто контролирует качество и количество поставляемых товаров (работ, услуг)?

33. В случае выполнения работ субподрядчиками кто занимается бытовыми вопросами рабочих и ИТР на месте проведения работ?

34. Вы лично присутствуете при принятии работ от субподрядчика, какие документы подписываете?

35. В случае брака или нарушения технологии строительства по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО "1"?

36. Есть ли в ООО "1" служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации? Укажите ФИО, его обязанности и ответственность.

37. Укажите должностное лицо, визирующее документы, которые Вы оформляете.

38. Перечислите наименование документов, которые Вы оформляете.

Приложение N 2

**ПЕРЕЧЕНЬ
ВОПРОСОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ ВЫЯСНЕНИЮ У РУКОВОДИТЕЛЯ
(НАПРИМЕР, ООО "1"), ПО ВЫБОРУ КОНТРАГЕНТОВ, ПРОЦЕДУРЕ
ПОДПИСАНИЯ ДОГОВОРОВ, УЧЕТУ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ
ЦЕННОСТЕЙ (ДАЛЕЕ - ТМЦ)**

1. Кем, в какой должности Вы работаете в ООО "1"?

2. Когда вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?

3. Кто назначил Вас на эту должность?

4. Где и кем Вы работали до ООО "1"?

5. Вы исполняли аналогичные обязанности ранее или работа в ООО "1" - это новые профессиональные навыки?

6. Вмешиваются ли учредители непосредственно в финансово-хозяйственную деятельность ООО "1"?

7. Если учредители вмешиваются в финансово-хозяйственную деятельность ООО "1", то каким образом это происходит?

8. Вы представляете отчеты о результатах финансово-хозяйственной деятельности ООО "1" учредителям?

9. Вы согласовываете выбор контрагентов или расходы, которые необходимо произвести, с учредителями?

10. Кто в вашей организации отвечает за подготовку договоров к подписанию сторонами?

11. Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО "1"?

12. Как происходит поиск контрагентов?

13. Какими источниками информации Вы пользуетесь при выборе контрагентов?

14. Сколько человек в Вашем отделе занимается поиском поставщиков?

15. Как обычно происходит общение с поставщиком, по почте, лично, через посредника?

16. Опишите процесс подготовки договора внутри организации при установлении поставщика.
17. Одобрение того или иного контрагента - это решение единоличное или коллегиальное?
18. Если решение коллегиальное, назовите лиц, принимающих решение.
19. Если решение принимается единолично, Вы выступаете инициатором заключения договора именно с этим поставщиком?
20. Есть в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.
21. Какая ответственность предусмотрена в вашей организации при установлении поставщика?
22. Кто определяет, кого из поставщиков выбрать?
23. Кто дает указание для подготовки проектов договоров?
24. Кто выступает инициатором заключения договора с поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?

Для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента.

25. Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?
26. Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) Вас объединяют?
27. Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?
28. Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы, поставляла товары?
29. Какие действия Вы предпринимали для установления деловой репутации организации-контрагента?

Подписание договора и учет товаров (работ, услуг).

30. В организации существуют какие либо регламентирующие документы по документообороту?
31. Кто несет ответственность за количество и качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?
32. Кто принимает первичные документы от поставщика (ТН, ТН, ТОРГ-12, Акты), кто подписывается в документе, где происходит принятие товаров (работ, услуг) по документу?
33. Кто должен присутствовать при принятии товаров (работ, услуг) в обязательном порядке?
34. У вас попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг), какие действия Вы предпринимали в подобных случаях?
35. Кто в ООО "1" отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет?
36. Есть ли склад и где он находится, кто является кладовщиком?
37. Если при принятии работ от субподрядчика присутствуют представители Заказчика, кто именно присутствует, какие документы подписывает?
38. В случае брака или нарушения технологии по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО "1"?
39. Кто составляет претензии от ООО "1" в адрес субподрядчика в случае выявления брака или нарушения технологии, кто подписывает такие документы?
40. Есть ли в ООО "1" служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации?
41. На компьютере какого должностного лица установлены базы 1С-Бухгалтерия, 1С-Торговля, 1С-Склад?
42. Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С-Торговля, 1С-Склад?

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 23 марта 2017 г. N ЕД-5-9/547@

О ВЫЯВЛЕНИИ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

Федеральная налоговая служба обращает внимание на необходимость при осуществлении мероприятий налогового контроля для подтверждения факта получения проверяемым налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды руководствоваться следующим.

Согласно анализу вынесенных в 2016 году решений по результатам налоговых проверок, а также принятых решений по жалобам налогоплательщиков и результатов судебного обжалования данных решений в ряде случаев в целях подтверждения фактов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды сбор доказательственной базы осуществляется налоговыми органами формально.

Налоговые органы, не оспаривая реальность осуществления хозяйственной операции с контрагентом, подтвержденной первичными документами, ограничиваются выводами о недостоверности таких документов, основанными только на допросах руководителей контрагентов, заявивших о своей непричастности к деятельности организаций, или на результатах почерковедческих экспертиз.

Налоговым органам следует исходить из того, что об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды путем совершения операции с проблемным контрагентом или путем создания формального документооборота с использованием

цепочки контрагентов, могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику, обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников сделки (сделок), а также (или) доказательства нереальности хозяйственной операции (операций) по поставке товаров (выполнению работ, оказанию услуг).

При отсутствии доказательств подконтрольности спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику налоговыми органами необходимо исследовать и доказывать недобросовестность действий самого налогоплательщика по выбору контрагента и обстоятельств, свидетельствующих о невыполнении соответствующей хозяйственной операции контрагентом налогоплательщика (по первому звену). В этом случае налоговыми органами в качестве самостоятельного основания для возложения негативных последствий на налогоплательщика не могут приводиться признаки недобросовестности контрагентов второго и последующих звеньев цепочки перечисления денежных средств по выпискам банков.

Данный вывод следует из пункта 31 Обзора судебной практики Верховного суда Российской Федерации N 1 (2017), утвержденного Президиумом Верховного суда Российской Федерации 16.02.2017, в котором указано, что факт неисполнения поставщиком обязанности по уплате налогов сам по себе не может являться основанием для возложения негативных последствий на налогоплательщика, проявившего должную осмотрительность при выборе контрагента, при условии реального исполнения заключенной сделки.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, рассматривая аналогичные споры, сделала общий вывод о том, что противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность движения товара от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и других звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров. Такие выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2016 N 305-КГ16-10399 по делу N А40-71125/2015 (ООО "Центррегионуголь", от 6 февраля 2017 г. N 305-КГ16-14921 по делу N А40-120736/2015 (ПАО "СИТИ").

С учетом изложенного Федеральная налоговая служба отмечает, что установление по результатам налоговой проверки факта подписания документов от имени контрагентов лицами, отрицающими их подписание и наличие у них полномочий руководителя, путем проведения допросов и почерковедческих экспертиз не является безусловным и достаточным основанием для вывода о неправомерности налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при заключении сделки со спорным контрагентом и не может рассматриваться как основание для признания налоговой выгоды необоснованной.

Налоговым органам особое внимание необходимо уделять оценке достаточности и разумности принятых налогоплательщиком мер по проверке контрагента.

В целях оценки действий налогоплательщика необходимо оценивать обоснованность выбора контрагента проверяемым налогоплательщиком, исследовать вопросы, отличался ли выбор контрагента от условий делового оборота или установленной самим налогоплательщиком практики осуществления выбора контрагентов, каким образом оценивались условия сделки и их коммерческая привлекательность, деловая репутация, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта, заключались ли налогоплательщиком сделки преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязательств.

Налоговым органам необходимо обращать внимание на следующее: отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании - поставщика (подрядчика) и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании покупателя (заказчика) при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров; отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании - контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность; отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и (или) производственных и (или) торговых площадей; отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (отсутствуют реклама в средствах массовой информации, рекомендации партнеров или других лиц, сайт контрагента и т.п. При этом следует принимать во внимание наличие доступной информации о других участниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам; отсутствие у налогоплательщика информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ; отсутствие у налогоплательщика информации о наличии у контрагента

необходимой лицензии, если сделка заключается в рамках лицензируемой деятельности, а равно - свидетельства о допуске к определенному виду или видам работ, выданного саморегулируемой организацией.

Необходимо запрашивать у налогоплательщика документы и информацию относительно действий налогоплательщика при осуществлении выбора контрагента: документы, фиксирующие результаты поиска, мониторинга и отбор контрагента; источник информации о контрагенте (сайт, рекламные материалы, предложение к сотрудничеству, информация о ранее выполняемых работах контрагента); результаты мониторинга рынка соответствующих товаров (работ, услуг), изучения и оценки потенциальных контрагентов; документально оформленное обоснование выбора конкретного контрагента (закрепленный порядок контроля за отбором и оценкой рисков, порядок проведения тендера и др.); деловую переписку.

В делах о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды мероприятия налогового контроля должны проводиться в рамках предпроверочного анализа, камеральных и выездных налоговых проверок. Налоговым органом в акте налоговой проверки должны быть отражены все доказательства, свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Федеральная налоговая служба поручает начальникам межрегиональных ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам и руководителям управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации обеспечить неукоснительное исполнение положений настоящего письма, межрегиональным инспекциям ФНС России по федеральным округам необходимо обеспечить контроль за надлежащим исполнением положений настоящего письма.

Вопрос: О подтверждении должной осмотрительности в выборе контрагентов; о правах налогоплательщика при назначении и проведении экспертизы.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО
от 12 мая 2017 г. N АС-4-2/8872**

Федеральная налоговая служба, рассмотрев обращение, сообщает следующее.

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

В соответствии с 12-м критерием оценки рисков "Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском" при оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, ФНС России рекомендует налогоплательщику исследовать определенные признаки, в частности:

- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (можно узнать на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru);

- контрагент зарегистрирован по адресу "массовой" регистрации;

- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении его складских, и (или) производственных, и (или) торговых площадей и т.д.

Таким образом, приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@, изданный с целью создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, содержит рекомендации налогоплательщику исследовать определенные признаки при оценке налоговых рисков.

Понятие должной осмотрительности законодательно не урегулировано, потому и перечень необходимых действий и документов не может быть исчерпывающим.

Кроме того, суды, рассматривая налоговые споры о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, исходят из фактических обстоятельств конкретной ситуации и достаточности доказательной базы, представленной сторонами спора. То есть и перечень документов, подтверждающих проявление налогоплательщиком должной осмотрительности, зависит от конкретных обстоятельств.

Следует отметить, что Федеральным законом от 01.05.2016 N 134-ФЗ "О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации" снят режим налоговой тайны с части сведений, имеющих в распоряжении налогового органа. Так, со дня вступления в силу указанного закона с 01.06.2016 не являются налоговой тайной следующие сведения: о среднесписочной численности работников; об уплаченных организацией суммах налогов и сборов; о нарушениях

законодательства о налогах и сборах, в том числе о суммах недоимки и задолженности по пеням, штрафам при их наличии; о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности. Указанные сведения будут размещены до 01.07.2017 в форме открытых данных на официальном сайте ФНС России, что предоставит налогоплательщикам дополнительную возможность оценить риски при выборе контрагента.

В письме ФНС России от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@ "О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды", размещенном на официальном сайте ФНС России в сети Интернет, отмечено, что налоговым органам необходимо особое внимание уделять оценке достаточности и разумности принятых налогоплательщиком мер по проверке контрагента, а также оценивать на предмет получения необоснованной налоговой выгоды недобросовестность именно проверяемого налогоплательщика и совершенных им действий, а не его контрагентами. При этом налоговым органам поручено исключить формальные подходы при выявлении необоснованной налоговой выгоды в ходе проведения налоговых проверок.

В отношении вопроса проведения экспертизы обращается внимание на следующее. Налогоплательщику при назначении и проведении экспертизы законодательством о налогах и сборах предоставлены следующие права: заявить отвод эксперту; просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц; предложить дополнительные вопросы эксперту; требовать, чтобы ему разъяснили его права; присутствовать при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту с разрешения должностного лица налогового органа; ознакомиться с заключением эксперта или с сообщением эксперта о невозможности дать заключение; давать свои объяснения по заключению эксперта; заявить возражение на заключение эксперта; просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
С.Н.АНДРЮЩЕНКО

12.05.2017

ПРАВИТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 19 августа 2017 г. N 981

ОБ ИЗМЕНЕНИИ И ПРИЗНАНИИ УТРАТИВШИМИ СИЛУ НЕКОТОРЫХ АКТОВ ПРАВИТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Форма книги покупок и правила ее ведения изменятся с 1 октября

Выделим следующие новшества:

- при ввозе товаров из стран, которые не входят в ЕАЭС, в графе 15 нужно указывать стоимость как в учете. Сейчас ФНС предлагает и другие варианты;
- при регистрации в книге покупок счетов-фактур на предоплату не нужно будет делать пометку "частичная оплата". Требование об этом из правил удалят;
- можно будет заносить в книгу покупок авансовые счета-фактуры при безденежной форме расчетов, поскольку запрет это делать отменят. Значит, претензий налоговиков к вычетам по таким документам теперь точно не будет. Сейчас они маловероятны, ведь Пленум ВАС РФ еще в 2014 году высказывался о правомерности вычета при таких расчетах;
- в форме книги покупок скорректировали название двух граф. Графа "Сведения о посреднике (комиссионере, агенте)" будет называться "Сведения о посреднике (комиссионере, агенте, экспедиторе, лице, выполняющем функции застройщика)", а графа "Номер таможенной декларации" - "Регистрационный номер таможенной декларации". Несмотря на то что уточнения незначительные, форму придется обновить всем налогоплательщикам.

"I. Форма счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость

СЧЕТ-ФАКТУРА N _____ от "___" "_____" (1)
ИСПРАВЛЕНИЕ N _____ от "___" "_____" (1a)

Продавец _____ (2)
Адрес _____ (2a)
ИНН/КПП продавца _____ (26)
Грузоотправитель и его адрес _____ (3)
Грузополучатель и его адрес _____ (4)
К платежно-расчетному документу N _____ от _____ (5)
Покупатель _____ (6)
Адрес _____ (6a)
ИНН/КПП покупателя _____ (66)
Валюта: наименование, код _____ (7)
Идентификатор государственного контракта, договора (соглашения) (при наличии) _____ (8)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Код вида товара	Единица измерения		Количество (объем)	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога - всего	В том числе сумма акциза	Налоговая ставка	Сумма налога, подлежащая уплате	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом - всего	Страна происхождения товара		Регистрационный номер таможенной декларации
		код	условное обозначение (национальное)								цифровой код	краткое наименование	
1	1a	2	2a	3	4	5	6	7	8	9	10	10a	11
Всего к оплате							X						

Руководитель организации или иное уполномоченное лицо _____ (подпись) (ф.и.о.) Главный бухгалтер или иное уполномоченное лицо _____ (подпись) (ф.и.о.)

Индивидуальный предприниматель или иное уполномоченное лицо _____

(подпись) (ф.и.о.) (реквизиты свидетельства
о государственной регистрации
индивидуального предпринимателя)";

"г) в строке 2а - адрес (для юридических лиц), указанный в Едином государственном реестре юридических лиц, в пределах места нахождения юридического лица, место жительства (для индивидуальных предпринимателей), указанное в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

При составлении счетов-фактур налоговыми агентами, предусмотренными пунктом 2 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации, указывается место нахождения продавца (согласно договору с налоговым агентом), за которого налоговый агент исполняет обязанность по уплате налога.

При составлении счетов-фактур налоговыми агентами, предусмотренными пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации, указывается адрес, указанный в Едином государственном реестре юридических лиц, в пределах места нахождения юридического лица (согласно договору с налоговым агентом), за которого налоговый агент исполняет обязанность по уплате налога.

При составлении счета-фактуры комиссионером (агентом), приобретающим товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени, указываются адрес продавца, указанный в Едином государственном реестре юридических лиц, в пределах места нахождения юридического лица, место жительства индивидуального предпринимателя, указанное в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

При составлении счета-фактуры экспедитором, застройщиком или заказчиком, выполняющим функции застройщика, приобретающими у одного и более продавцов товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени, указываются адрес экспедитора, застройщика или заказчика, выполняющего функции застройщика, указанный в Едином государственном реестре юридических лиц, в пределах места нахождения юридического лица, место жительства индивидуального предпринимателя (экспедитора, застройщика или заказчика, выполняющего функции застройщика), указанное в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей;";

"а(1)) в графе 1а - код вида товара в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза. Данные указываются в отношении товаров, вывезенных за пределы территории Российской Федерации на территорию государства - члена Евразийского экономического союза. При отсутствии данных ставится прочерк;";

подпункт "л" изложить в следующей редакции:

"л) в графе 11 - регистрационный номер таможенной декларации. Данная графа заполняется в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация, либо в отношении товаров, выпущенных в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области.";

11. Хранению в течение срока, предусмотренного пунктом 13 раздела II приложения N 3, пунктом 24 раздела II приложения N 4, пунктом 22 раздела II приложения N 5 к постановлению Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость", подлежат:

а) полученные документы:

заверенные в установленном порядке комиссионером (агентом) копии счетов-фактур (в том числе корректировочных, исправленных), полученных комитентами (принципалами) на бумажном носителе, выставленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав комиссионеру (агенту) при приобретении для комитента (принципала) товаров (работ, услуг), имущественных прав и переданных комиссионером (агентом) комитенту (принципалу). В случае выставления продавцом счетов-фактур (в том числе корректировочных, исправленных) в электронном виде комитент (принципал) должен хранить счета-фактуры (в том числе корректировочные, исправленные), выставленные продавцом указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав комиссионеру (агенту), полученные комиссионером (агентом) и переданные комиссионером (агентом) комитенту (принципалу);

заверенные в установленном порядке застройщиком (заказчиком, выполняющим функции застройщика) копии счетов-фактур (в том числе корректировочных, исправленных), полученных покупателями (инвесторами) на бумажном носителе, выставленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав застройщику (заказчику, выполняющему функции застройщика) при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав для покупателя (инвестора) и переданных застройщиком (заказчиком, выполняющим функции застройщика) покупателю (инвестору). В случае выставления продавцом счетов-фактур (в том числе корректировочных, исправленных) в электронном виде покупатель (инвестор) должен хранить счета-фактуры (в том числе корректировочные, исправленные), выставленные продавцом указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав застройщику (заказчику, выполняющему функции застройщика), полученные застройщиком (заказчиком, выполняющим функции застройщика) и переданные застройщиком (заказчиком, выполняющим функции застройщика) покупателю (инвестору);

заверенные в установленном порядке экспедитором копии счетов-фактур (в том числе корректировочных, исправленных), полученных клиентами на бумажном носителе, выставленных продавцом товаров (работ, услуг) экспедитору при приобретении товаров (работ, услуг) для клиента и переданных экспедитором клиенту. В случае выставления продавцом счетов-фактур (в том числе корректировочных, исправленных) в электронном виде клиент должен хранить счета-фактуры (в том числе корректировочные, исправленные), выставленные продавцом указанных товаров (работ, услуг) экспедитору, полученные экспедитором и переданные экспедитором клиенту;

таможенные декларации или их копии, заверенные руководителем и главным бухгалтером организации (индивидуальным предпринимателем), платежные и иные документы, подтверждающие уплату налога на добавленную стоимость, - в отношении товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации;

заявления о ввозе товаров и об уплате косвенных налогов или их копии, заверенные руководителем и главным бухгалтером организации (индивидуальным предпринимателем), копии платежных и иных документов,

подтверждающих уплату налога на добавленную стоимость, - в отношении товаров, импортируемых на территорию Российской Федерации с территории государства - члена Евразийского экономического союза;

заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности (их копии) с выделенной отдельной строкой суммой налога на добавленную стоимость - при приобретении услуг по найму жилых помещений в период служебной командировки работников и услуг по перевозке работников к месту служебной командировки и обратно, включая услуги в поездах по предоставлению в пользование постельных принадлежностей;

документы, которыми оформляется передача имущества, нематериальных активов, имущественных прав и в которых указаны суммы налога на добавленную стоимость, восстановленного акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, или их нотариально заверенные копии;

первичные документы на изменение в сторону уменьшения стоимости приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав в целях восстановления суммы налога на добавленную стоимость в порядке, установленном подпунктом 4 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации;

б) переданные нотариально заверенные копии документов, которыми оформляется передача имущества, нематериальных активов, имущественных прав и в которых указаны суммы налога на добавленную стоимость, восстановленного акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации;

в) первичные учетные документы, иные документы, содержащие суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала), подлежащие регистрации в книге продаж, в том числе составленные налогоплательщиком, - бухгалтерская справка-расчет для восстановления суммы налога на добавленную стоимость в соответствии со статьей 171(1) Налогового кодекса Российской Федерации.";

1(3). Журнал учета не ведется в следующих случаях:

а) реализация комиссионером (агентом) товаров (работ, услуг), имущественных прав лицам, указанным в подпункте 1 пункта 3 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации;

б) реализация комиссионером (агентом) товаров (работ, услуг), имущественных прав в случаях, предусмотренных пунктом 5 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации.

"При отражении в журнале учета данных таможенной декларации в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, в графе 15 указывается сумма налога на добавленную стоимость из колонки "Сумма", отраженная по коду вида таможенного платежа 5010 графы 47 основного и (или) добавочных листов таможенной декларации.

При отражении в журнале учета данных заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов в графе 15 указывается сумма налога на добавленную стоимость, указанная в графе 20 заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.

ст. 105.14, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ
(ред. от 28.12.2016)

4. Вне зависимости от того, удовлетворяют ли сделки условиям, предусмотренным пунктами 1 - 3 настоящей статьи, не признаются контролируруемыми следующие сделки:
(в ред. Федерального закона от 16.11.2011 N 321-ФЗ)

7) сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация.

Вопрос: О налоге на прибыль при предоставлении (получении) беспроцентного займа.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 23 марта 2017 г. N 03-03-РЗ/16846

Департамент налоговой и таможенной политики сообщает следующее.

Пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) установлено, что по долговым обязательствам любого вида доходом (расходом) признаются проценты, исчисленные исходя из фактической ставки, если иное не установлено статьей 269 Кодекса.

По долговым обязательствам любого вида, возникшим в результате сделок, признаваемых в соответствии с настоящим Кодексом контролируруемыми сделками, доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 Кодекса, если иное не установлено статьей 269 Кодекса (абзац третий пункта 1 статьи 269 Кодекса).

Так, согласно абзацам первому - третьему пункта 1.1 статьи 269 Кодекса по долговому обязательству, возникшему в результате сделки, признаваемой в соответствии с Кодексом контролируемой сделкой, налогоплательщик вправе:

признать доходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка превышает минимальное значение интервала предельных значений, установленного пунктом 1.2 статьи 269 Кодекса;

признать расходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка менее максимального значения интервала предельных значений, установленного пунктом 1.2 статьи 269 Кодекса.

При несоблюдении условий, установленных абзацами первым - третьим пункта 1.1 статьи 269 Кодекса, по долговым обязательствам, возникшим в результате сделок, признаваемых в соответствии с Кодексом контролируруемыми сделками, доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 Кодекса.

Необходимо отметить, что с 01.01.2017 сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация, вне зависимости от того, удовлетворяют ли такие сделки условиям, предусмотренным пунктами 1 - 3 статьи 105.14 Кодекса, не признаются контролируемыми (подпункт 7 пункта 4 статьи 105.14 Кодекса).

Таким образом, в случае совершения сделки по предоставлению (получению) беспроцентного займа (исходя из ставки 0 процентов), не признаваемой контролируемой в соответствии с Кодексом, положения абзаца третьего пункта 1 и пункта 1.1 статьи 269 Кодекса не применяются.

Что касается дохода от беспроцентного пользования заемными средствами, то необходимо отметить, что в соответствии со статьей 41 Кодекса доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" Кодекса.

Порядок определения материальной выгоды и ее оценки при получении беспроцентного займа главой 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса не установлен.

Следовательно, материальная выгода, полученная организацией от беспроцентного пользования заемными средствами, не увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Директор Департамента
А.В.САЗАНОВ

23.03.2017

Вопрос: О применении в электронном виде сертификата резидентства иностранного государства в целях избежания двойного налогообложения.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО
от 5 июля 2017 г. N 03-08-05/42388

Департамент налоговой и таможенной политики (далее - Департамент) в связи с письмом в отношении применения положений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах сообщает следующее.

Согласно информационному письму Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 01.04.2015 N ОА-4-17/5392@ действующим законодательством Российской Федерации не установлены содержательные критерии и формальные требования, согласно которым сертификаты, подтверждающие налоговый статус налогоплательщика в иностранном государстве, используются российскими налоговыми агентами и налоговыми органами в целях исполнения международных договоров об избежании двойного налогообложения.

Одновременно сообщаем, что такие документы подлежат применению в случае, если содержат наименование налогоплательщика, период, за который подтверждается налоговый статус, наименование международного соглашения, подпись уполномоченного должностного лица компетентного органа иностранного государства.

Регулирование процедуры и способа выдачи таких сертификатов (на бумажном носителе или в электронном виде) относится к исключительной компетенции соответствующего иностранного государства.

Учитывая изложенное, если законодательство иностранного государства предусматривает подтверждение резидентства налогоплательщика в электронном виде, российские налоговые агенты могут рассматривать такие электронные документы в качестве подтверждения статуса налогоплательщика в качестве резидента этой страны.

Кроме того, рекомендуем направить соответствующее обращение с приложением образца сертификата резидентства уполномоченного органа Французской Республики в Федеральную налоговую службу Российской Федерации, являющуюся компетентным органом для целей международного обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств.

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

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

05.07.2017

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 5 апреля 2017 г. N 15-3-03/125@

О ПОРЯДКЕ

ОТРАЖЕНИЯ В НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ОПЕРАЦИЙ ПО ПЕРЕДАЧЕ ИМУЩЕСТВА В КАЧЕСТВЕ ВКЛАДА В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ

Управление камерального контроля Федеральной налоговой службы, рассмотрев письмо по вопросу отражения в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость операций по передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал, сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном главой 21 Кодекса, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случае передачи имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклада по договору инвестиционного товарищества или паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

В силу пункта 14 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных 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 - Постановление), при восстановлении в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 Кодекса, сумм налога на добавленную стоимость, принятых к вычету налогоплательщиком в порядке, предусмотренном главой 21 Кодекса, счета-фактуры, на основании которых суммы налога приняты к вычету, подлежат регистрации в книге продаж на сумму налога, подлежащую восстановлению.

В соответствии с пунктом 11 статьи 171 Кодекса вычетам у налогоплательщика, получившего в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд) имущество, нематериальные активы и имущественные права, подлежат суммы налога, которые были восстановлены акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 Кодекса, в случае их использования для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса.

На основании пункта 14 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением, документы, которыми оформляется передача имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов и в которых указаны суммы налога,

восстановленного акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 Кодекса, подлежат регистрации в книге покупок принимающей организации по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном статьей 172 Кодекса.

Учитывая, что в настоящее время программным комплексом "АСК НДС-2" производится сверка операций, отраженных в составе налоговой декларации контрагентов, налогоплательщикам-продавцам для исключения формирования расхождений по операциям по передаче имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов, рекомендуется отражать в книге продаж документы, которыми оформляется передача имущества в качестве вклада в уставный капитал.

Дополнительно сообщаем, что в настоящее время вносятся изменения в Постановление в части единообразия отражения в книгах покупок и продаж, а также в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость вышеуказанных операций.

Начальник Управления
камерального контроля
государственный советник
Российской Федерации
3 класса
А.В.ЕГОРИЧЕВ

Вопрос: Об указании в счете-фактуре, корректировочном счете-фактуре идентификатора госконтракта, договора (соглашения).

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 августа 2017 г. N 03-07-09/51657

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо и по вопросам указания идентификатора государственного контракта, договора (соглашения) в счетах-фактурах и корректировочных счетах-фактурах, а также присвоения идентификатора государственному контракту, договору (соглашению) сообщает.

Согласно пунктам 5, 5.1 и 5.2 статьи 169 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации в счете-фактуре, выставляемом при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, счете-фактуре, выставляемом при получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, а также в корректировочном счете-фактуре, выставляемом при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, указывается в том числе идентификатор государственного контракта, договора (соглашения) (при наличии).

Пунктом 1 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, и пунктом 1 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137, предусмотрено, что в строке 8 счета-фактуры и строке 5 корректировочного счета-фактуры указывается идентификатор государственного контракта на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), договора (соглашения) о предоставлении из федерального бюджета юридическому лицу субсидий, бюджетных инвестиций, взносов в уставный капитал (при наличии).

Одновременно сообщаем, что вопросы присвоения идентификаторов государственным контрактам, договорам (соглашениям) в целях казначейского сопровождения средств в валюте Российской Федерации, указанных в статье 5 Федерального закона от 19 декабря 2016 г. N 415-ФЗ "О федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов", относятся к компетенции Казначейства России. В связи с этим по данным вопросам следует обращаться в Казначейство России.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

11.08.2017

Вопрос: О ведении раздельного учета при осуществлении как облагаемых, так и освобождаемых от НДС операций.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО
от 8 августа 2017 г. N 03-07-14/50620

В связи с письмом по вопросам ведения раздельного учета в целях применения налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций Департамент налоговой и таможенной политики сообщает.

На основании пункта 4 статьи 149 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), если налогоплательщиком налога на добавленную стоимость осуществляются операции, освобождаемые от налогообложения, и операции, подлежащие налогообложению, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций для целей раздельного учета сумм налога на добавленную стоимость, не подлежащих и подлежащих вычету.

Кроме того, обязанность ведения раздельного учета сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам в случаях осуществления налогоплательщиком операций, подлежащих налогообложению и освобождаемых от налогообложения, предусмотрена пунктом 4 статьи 170 Кодекса.

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

В соответствии с пунктом 4.1 статьи 170 Кодекса указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за налоговый период.

На основании абзаца седьмого пункта 4 статьи 170 Кодекса налогоплательщик вправе не применять положения о ведении раздельного учета налога на добавленную стоимость при осуществлении как облагаемых, так и не облагаемых этим налогом операций и принимать к вычету все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав, в налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Таким образом, в случае если в налоговом периоде доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, то налогоплательщик, осуществляющий операции, как облагаемые налогом на добавленную стоимость, так и не облагаемые этим налогом, обязан вести раздельный учет сумм налога на добавленную стоимость в порядке, установленном вышеуказанными пунктами 4 и 4.1 статьи 170 Кодекса.

Что касается налога на прибыль организаций, то раздельный учет по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым для операций, как подлежащих налогообложению налогом на добавленную стоимость, так и не подлежащих налогообложению данным налогом, нормами главы 25 "Налог на прибыль организаций" не предусмотрен.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 7 августа 2007 г. N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

08.08.2017

Аналогичная информация :

Письмо Минфина России от 05.04.2017 N 03-07-11/20205 "О восстановлении НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым в освобождаемых от НДС операциях, если организация не ведет раздельный учет"

Письмо Минфина России от 19.08.2016 N 03-07-11/48590 "О ведении раздельного учета НДС при осуществлении как облагаемых, так и освобождаемых от НДС операций"

Письмо Минфина России от 05.02.2016 N 03-07-14/5857 "О ведении раздельного учета и применении вычетов по НДС при осуществлении как облагаемых, так и освобождаемых от НДС операций"

Письмо Минфина России от 20.07.2015 N 03-07-15/41623 "О восстановлении НДС при использовании товаров (работ, услуг) в освобождаемых от НДС операциях, если организация не ведет раздельный учет"

Письмо Минфина России от 24.04.2015 N 03-07-11/23524 "Об определении пропорции для целей ведения раздельного учета НДС"

Вопрос: Об определении пропорции для целей ведения раздельного учета НДС.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 19 июля 2017 г. N 03-07-08/45800

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо о ведении организацией раздельного учета в целях применения налога на добавленную стоимость и сообщает следующее.

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

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

На основании подпунктов 1 - 2 и 4 пункта 2 статьи 170 Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) в случае их приобретения для использования в операциях по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), а также для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации согласно статьям 147 и 148 Кодекса, и для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с пунктом 2 статьи 146 Кодекса.

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

В соответствии с пунктом 4.1 статьи 170 Кодекса указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за налоговый период. При этом особенности определения вышеуказанной пропорции при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, а также операций по реализации товаров (работ, услуг), не являющихся объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость, не установлены.

Таким образом, при определении вышеуказанной пропорции учитываются как облагаемые налогом на добавленную стоимость операции, так и не облагаемые этим налогом (исключенные из налогообложения) операции по всем основаниям, предусмотренным главой 21 Кодекса, в том числе операции, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации на основании статей 147 и 148 Кодекса, а также операции, не признаваемые объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с пунктом 2 статьи 146 Кодекса.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 7 августа 2007 г. 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
О.Ф.ЦИБИЗОВА

19.07.2017

Вопрос: О применении вычета по НДС при приобретении объекта недвижимости, предназначенного для использования в операциях, облагаемых и не облагаемых НДС.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 14 июля 2017 г. N 03-07-11/44832

В связи с письмом по вопросу применения вычетов по налогу на добавленную стоимость при приобретении объекта недвижимости (основного средства), в случае если при вводе этого объекта в эксплуатацию налогоплательщик начинает использовать его одновременно в операциях, как облагаемых, так и не облагаемых этим налогом, Департамент налоговой и таможенной политики сообщает.

Статьей 171.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) установлен особый порядок восстановления сумм налога на добавленную стоимость, принятых к вычету по недвижимому имуществу, в том числе при его приобретении, при применении которого необходимо учитывать следующее.

Пунктом 3 статьи 171.1 Кодекса установлена обязанность налогоплательщиков восстанавливать суммы налога на добавленную стоимость, принятые налогоплательщиком к вычету в отношении приобретенных объектов недвижимости (основных средств), в случае дальнейшего использования данных объектов для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость.

Пунктом 4 статьи 171.1 Кодекса установлено, что налогоплательщик обязан отражать восстановленную сумму налога в налоговой декларации, представляемой в налоговые органы по месту своего учета за последний налоговый период каждого календарного года из десяти лет начиная с года, в котором наступил момент, указанный в пункте 4 статьи 259 Кодекса.

На основании пункта 5 статьи 171.1 Кодекса расчет суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из одной десятой суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле, которая определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом и указанных в пункте 2 статьи 170 Кодекса, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за соответствующий календарный год. При этом сумма налога, подлежащая восстановлению, в стоимость данного имущества не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 Кодекса.

В этой связи суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении по договору купли-продажи недвижимого имущества (основного средства), принимаются к вычету в полном объеме вне зависимости от того, что данное имущество предназначено для использования одновременно в операциях, как облагаемых налогом на добавленную стоимость, так и не облагаемых этим налогом, в том числе не являющихся объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость. После ввода таких объектов недвижимости в эксплуатацию суммы налога на добавленную стоимость, принятые к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в течение 10 лет в порядке, предусмотренном вышеуказанными пунктами 4 и 5 статьи 171.1 Кодекса.

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

Заместитель директора Департамента
О.Ф.ЦИБИЗОВА

14.07.2017

Вопрос: Об НДС и налоге на прибыль при безвозмездной передаче товаров в рекламных целях.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 20 июля 2017 г. N 03-07-11/46167

В связи с письмом по вопросам применения налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций при безвозмездной передаче товаров в рекламных целях Департамент налоговой и таможенной политики сообщает.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) операции по реализации товаров на территории Российской Федерации признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость. При этом реализацией товаров в целях налога на добавленную стоимость признается также передача права собственности на товары на безвозмездной основе.

Таким образом, безвозмездная передача товаров в рекламных целях подлежит налогообложению налогом на добавленную стоимость.

При этом считаем необходимым отметить, что подпунктом 25 пункта 3 статьи 149 Кодекса предусмотрено освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость в отношении передачи в рекламных целях товаров, расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 рублей.

Что касается определения налоговой базы при безвозмездной передаче вышеуказанных рекламных товаров, то согласно пункту 2 статьи 154 Кодекса при реализации товаров на безвозмездной основе налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется как стоимость данных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 105.3 Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога на добавленную стоимость. При этом на основании статьи 105.3 Кодекса цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, признаются рыночными.

В случае невозможности определения рыночной цены указанных рекламных товаров налоговую базу по налогу на добавленную стоимость, по нашему мнению, следует определять как стоимость этих рекламных товаров, исчисленную исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их приобретение (создание) и передачу.

По вопросу применения налога на прибыль организаций сообщаем, что согласно подпункту 28 пункта 1 статьи 264 главы 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся 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 пункта 4 статьи 264 Кодекса.

Пунктом 4 статьи 264 Кодекса предусмотрены виды рекламных расходов, относящиеся к нормируемым и ненормируемым для целей налогообложения прибыли.

В то же время пунктом 16 статьи 270 Кодекса установлено, что расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества и расходы, связанные с такой передачей, в целях налогообложения прибыли организаций 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 7 августа 2007 г. N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента
О.Ф.ЦИБИЗОВА

20.07.2017

Вопрос: Об НДС и налоге на прибыль при передаче объекта недвижимости реорганизуемой организацией правопреемнику.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 20 июля 2017 г. N 03-07-11/46162

В связи с письмом о применении налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций при передаче объекта недвижимости реорганизуемой организацией правопреемнику Департамент налоговой и таможенной политики сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Согласно подпункту 2 пункта 3 статьи 39 Кодекса передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации реализацией товаров (работ, услуг) не является.

Таким образом, передача объекта недвижимости реорганизуемой организацией правопреемнику объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость не признается.

Что касается налога на прибыль организаций, то в соответствии с пунктом 3 статьи 251 главы 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса в случае реорганизации организаций при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

Согласно пункту 2.1 статьи 252 Кодекса в целях главы 25 Кодекса расходами вновь созданных и реорганизованных организаций признается стоимость (остаточная стоимость) имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации. Стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, определяется по данным и документам налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности на указанные имущество, имущественные и неимущественные права.

Расходами вновь созданных и реорганизованных организаций также признаются расходы (а в случаях, предусмотренных Кодексом, убытки), предусмотренные статьями 255, 260 - 268, 275, 275.1, 279, 280, 283, 304, 318 - 320 Кодекса, осуществленные (понесенные) реорганизуемыми организациями в той части, которая не была учтена ими при формировании налоговой базы. В целях налогообложения указанные расходы учитываются организациями-правопреемниками в порядке и на условиях, которые предусмотрены главой 25 Кодекса. Состав таких расходов и их оценка определяются по данным и документам налогового учета реорганизуемых организаций на дату завершения реорганизации (дату внесения записи о прекращении деятельности каждого присоединяемого юридического лица - при реорганизации в форме присоединения).

Дополнительные расходы, связанные с передачей (получением) имущества (имущественных и неимущественных прав) при реорганизации организаций, в целях налогообложения учитываются в порядке, установленном главой 25 Кодекса.

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

Заместитель директора Департамента
О.Ф.ЦИБИЗОВА

20.07.2017

Вопрос: Согласно пп. "в" п. 1 Правил, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость", установлено, что при составлении счета-фактуры комиссионером (агентом), приобретающим товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени, указываются полное или сокращенное наименование продавца - юридического лица в соответствии с учредительными документами, фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя.

В соответствии с Письмами Минфина России от 19.10.2015 N 03-07-14/59665, от 25.06.2014 N 03-07-ПЗ/30534, от 27.07.2012 N 03-07-09/92, ФНС России от 05.08.2013 N ЕД-4-3/14103@ в строках 2, 2а и 2б счета-фактуры, выставленного комиссионером покупателю товаров, указываются соответственно наименование, место нахождения и идентификационный номер комиссионера.

Правомерно ли принятие к вычету НДС покупателем, если в строках 2, 2а, 2б счета-фактуры, оформленного комиссионером в адрес покупателя, указаны данные комиссионера?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 19 июля 2017 г. N 03-07-09/45747

В связи с письмом по вопросам оформления счетов-фактур, выставляемых комиссионером, а также принятия к вычету покупателем налога на добавленную стоимость, указанного в таких счетах-фактурах, Департамент налоговой и таможенной политики сообщает.

На основании пункта 1 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации счета-фактуры имеют право выставить комиссионеры (агенты), осуществляющие реализацию товаров (работ, услуг) от своего имени.

Пунктом 1 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137 (далее - Правила), установлено, что при составлении счета-фактуры в строках 2 "Продавец", 2а "Адрес", 2б "ИНН/КПП" 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), идентификационный номер налогоплательщика и код причины постановки на учет налогоплательщика-продавца.

Поскольку при реализации товаров комитента на основании договора комиссии комиссионер совершает сделки от своего имени, в строках 2, 2а, 2б счета-фактуры, выставляемого покупателю товаров комиссионером, реализующим товары комитента от своего имени, указываются соответственно наименование, место нахождения, идентификационный номер налогоплательщика-комиссионера.

Налог на добавленную стоимость, указанный в счетах-фактурах комиссионером, реализующим товары комитента от своего имени на основании договора комиссии, принимается к вычету у покупателя этих товаров в общеустановленном порядке.

Что касается составления счетов-фактур комиссионером при приобретении товаров для комитента, то в соответствии с пунктом 1 Правил комиссионеры, приобретающие для комитента товары от своего имени, при составлении комитенту счета-фактуры по приобретенным товарам в строках 2, 2а, 2б счета-фактуры указывают наименование, место нахождения, идентификационный номер налогоплательщика - фактического продавца товаров, а не комиссионера.

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
О.Ф.ЦИБИЗОВА

19.07.2017

Вопрос: На основании договора оказания услуг таможенного представителя между ООО 1 и импортером ООО 2 таможенный представитель оказывает услуги по совершению таможенных операций в отношении товаров в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза, а также иные услуги.

Под таможенными операциями в договоре подразумевается:

- декларирование товаров и транспортных средств;
- получение разрешения таможенного органа на совершение отдельных таможенных операций, если получение таких разрешений требуется в соответствии с Таможенным кодексом Таможенного союза;
- представление таможенному органу Российской Федерации документов и дополнительных сведений, необходимых для таможенных целей;
- предъявление декларируемых товаров таможенным органам, в том числе для проведения таможенного досмотра и осмотра;
- уплата при необходимости таможенных платежей, предусмотренных таможенным законодательством, в отношении декларируемых товаров;
- уведомление таможенного органа Российской Федерации о прибытии товаров на таможенную территорию Российской Федерации и совершение всех необходимых действий с товарами;
- направление в таможенные органы запросов о получении информации о причинах принятия решений, совершении действий/бездействия;
- совершение иных таможенных операций и действий, необходимых для таможенного оформления товаров и транспортных средств.

За оказанные услуги в рамках вышеупомянутого договора таможенный представитель выставляет счета с предоставлением актов выполненных работ и счетов-фактур с предъявлением НДС по ставке 18%.

Правомерно ли со стороны таможенного представителя предъявление НДС по ставке 18% в отношении услуг по таможенному оформлению, оформлению таможенных деклараций, организации фитосанитарного контроля импортируемых товаров в нарушение гл. 41 ГК РФ, ст. 1 Федерального закона от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности"? Все услуги относятся к международным перевозкам.

В Письме ФНС России от 14.06.2016 N СД-4-3/10498@ разъясняется, что при организации международных перевозок нужно руководствоваться пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ и производить налогообложение по НДС по ставке 0%.

Какую ставку НДС применять при оказании всего перечня таможенных услуг в рамках договора с таможенным брокером?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 19 июля 2017 г. N СД-4-3/14105@

Федеральная налоговая служба рассмотрела интернет-обращение ООО (далее - Общество, заявитель) по вопросу, касающемуся порядка обложения налогом на добавленную стоимость (далее - НДС) операций по реализации услуг таможенного представителя, и сообщает следующее.

Как следует из обращения заявителя, согласно условиям договора, заключенного Обществом (импортер) с ООО (таможенный представитель, брокер), последний оказывает Обществу услуги по совершению таможенных операций в отношении товаров, в том числе: декларирование товаров и транспортных средств; получение разрешения таможенного органа на совершение отдельных таможенных операций; представление таможенному органу документов и сведений, необходимых для таможенных целей; предъявление декларируемых товаров таможенным органам; уплата таможенных платежей; уведомление таможенного органа о прибытии товаров; иные действия, необходимые для таможенного оформления товаров и транспортных средств. По мнению заявителя, налогообложение операций по реализации данных услуг, оказанных таможенным представителем, подлежит налогообложению по налоговой ставке 0 процентов.

При рассмотрении поставленного в обращении заявителя вопроса необходимо руководствоваться следующим.

Согласно положениям подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации, в частности, транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки. При этом в целях статьи 164 Кодекса под международными перевозками товаров понимаются перевозки товаров морскими, речными судами, судами смешанного (река - море) плавания, воздушными судами, железнодорожным транспортом и автотранспортными средствами, при которых пункт отправления или пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации.

Перечень транспортно-экспедиционных услуг в целях статьи 164 Кодекса приведен в абзаце пятом подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса.

Таким образом, указанные услуги будут облагаться по ставке 0 процентов при одновременном выполнении следующих условий:

договор должен соответствовать требованиям Гражданского кодекса Российской Федерации и Федерального закона от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности" к договору транспортной экспедиции;

услуги должны оказываться именно при организации международной перевозки.

Понятие видов услуг, относящихся к вышеуказанным транспортно-экспедиционным услугам, нормой подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса не определено.

В связи с чем с учетом положений статьи 11 Кодекса следует руководствоваться классификацией транспортно-экспедиторских услуг, установленных Национальным стандартом Российской Федерации ГОСТ Р 52298-2004 "Услуги транспортно-экспедиторские", утвержденным приказом Ростехрегулирования от 30.12.2004 N 148-ст.

Вместе с тем если услуги, предусмотренные абзацем пятым подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса, оказываются не в рамках договора транспортной экспедиции, то операции по реализации таких услуг подлежат налогообложению по ставке 18 процентов на основании пункта 3 статьи 164 Кодекса.

С учетом изложенного, в случае если услуги таможенного представителя (таможенного брокера) по совершению таможенных операций оказываются Обществу не в рамках договора транспортной экспедиции, то налогообложение указанных услуг производится по налоговой ставке 18 процентов на основании пункта 3 статьи 164 Кодекса.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.С.САТИН

19.07.2017

Вопрос: Об НДС при оказании российской организацией транспортно-экспедиционных услуг по организации перевозок в Казахстане и Узбекистане.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 14 июля 2017 г. N 03-07-13/144838

В связи с письмом по вопросу применения налога на добавленную стоимость в отношении транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых российской организацией при организации перевозок по территории Республики Казахстан и Республики Узбекистан по договорам с российскими организациями, а также с хозяйствующими субъектами государств - членов Евразийского экономического союза (далее - ЕАЭС), Департамент налоговой и таможенной политики сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость установлен нормами статьи 148 Кодекса.

Так, согласно подпункту 4.1 пункта 1 указанной статьи 148 Кодекса местом реализации услуг, непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой, оказываемых российскими организациями, признается территория Российской Федерации, в случае если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 1.1 статьи 148 Кодекса местом реализации услуг, непосредственно связанных с перевозкой и транспортировкой, не перечисленных в подпунктах 4.1 - 4.3 пункта 1 статьи 148 Кодекса, территория Российской Федерации не признается.

Таким образом, местом реализации услуг, связанных с перевозкой и (или) транспортировкой, оказываемых российской организацией, признается территория Российской Федерации, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. В случае же оказания таких услуг между пунктами отправления и назначения, расположенными за пределами территории Российской Федерации, местом их реализации территория Российской Федерации не признается.

Учитывая изложенное, местом реализации транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых российской организацией при организации перевозок по территории Республики Казахстан и Республики Узбекистан по договорам с российскими организациями, территория Российской Федерации не признается и, соответственно, такие услуги налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации не облагаются.

Что касается вышеуказанных услуг, оказываемых по договорам с хозяйствующими субъектами государств - членов ЕАЭС, то на основании статьи 7 Кодекса в данном случае порядок применения налога на добавленную стоимость определяется в соответствии с разделом IV "Порядок взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг" Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (далее - Протокол), являющегося приложением N 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года.

Согласно данному разделу Протокола место реализации транспортно-экспедиционных услуг определяется по месту нахождения исполнителя услуг на основании подпункта 5 пункта 29 Протокола.

В связи с этим в целях применения налога на добавленную стоимость местом реализации транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых российской организацией при организации перевозок по территории Республики Казахстан и Республики Узбекистан по договорам с хозяйствующими субъектами государств - членов Евразийского экономического союза, признается территория Российской Федерации, и такие услуги облагаются налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации по ставке в размере 18 процентов в соответствии с пунктом 3 статьи 164 Кодекса.

Одновременно сообщается, что настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 7 августа 2007 г. N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента
О.Ф.ЦИБИЗОВА

14.07.2017

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 17 мая 2017 г. N СА-4-7/9270@

О ПРАКТИКЕ

РАССМОТРЕНИЯ СПОРОВ ПО ВОПРОСУ НЕПРАВОМЕРНОГО ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ АГЕНТАМИ ЛЬГОТНЫХ УСЛОВИЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЗИМАНИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ С ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Список изменяющих документов

(в ред. письма ФНС России от 31.05.2017 N СА-4-7/10261@)

Федеральная налоговая служба в целях повышения эффективности защиты интересов налоговых органов в арбитражных судах по спорам, связанным с оспариванием выводов налоговых органов о неправомерном

применении налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций, выплаченных от источников в Российской Федерации, сообщает следующее.

В Соглашениях об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество (далее - Соглашение), заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами, содержится условие по применению льготных процентных ставок или освобождению от налога на территории источника дохода, если его получатель - резидент другого договаривающегося государства имеет фактическое право на доход.

При рассмотрении споров, связанных с применением Соглашений, в целях достижения идентичности толкования и понимания международного договора, судами используется Модельная конвенция об избежании двойного налогообложения Организации экономического сотрудничества и развития, являющаяся основой для большинства соглашений, и официальные комментарии к ней.

Возможность применения положений Модельной конвенции и комментариев в качестве источника толкования основана на общих правилах толкования международных договоров, закрепленных в Венской конвенции о праве международных договоров 1969 года (далее - Конвенция).

В соответствии со статьей 31 Конвенции "...договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора...". В статьях 31 - 33 Конвенции в качестве источников толкования международных договоров определены основные (например, контекст договора или любое последующее соглашение между участниками договора относительно толкования договора) и дополнительные (например, подготовительные материалы и обстоятельства заключения договора) источники толкования.

Пленумом Верховного суда Российской Федерации в постановлении от 10.10.2003 N 5 "О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации" рекомендовано использовать акты международных организаций в случае возникновения затруднений при толковании общепризнанных принципов и норм международного права, международных договоров Российской Федерации. В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 N 8654 Модельная конвенция признается "рамочным документом, устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения".

Таким образом, Модельная конвенция и Комментарии к ней в зависимости от конкретного дела могут рассматриваться в качестве дополнительного источника толкования международного договора.

Статьями 10 "Дивиденды", 11 "Проценты", 12 "Доходы от авторских прав и лицензий" Соглашений предусмотрены льготные ставки налогообложения доходов, выплачиваемых иностранным компаниям, которые согласно комментариям ОЭСР к Модельной конвенции применяются исключительно в случае, если лицо (резидент государства, с которым заключено соглашение), которому перечисляется доход, является фактическим получателем (бенефициарным собственником) этого дохода.

Согласно комментариям к статье 10 Модельной конвенции ОЭСР требование о фактическом (бенефициарном) собственнике было включено в пункт 2 статьи 10 для разъяснения значения слов "выплачиваемые ... резиденту", которые используются при установлении в государствах - участниках конвенции принципов налогообложения таких доходов, как дивиденды, проценты, роялти, прочие доходы. При применении положений международных соглашений необходимо исходить из того, что термин "фактический получатель (бенефициарный собственник) дохода" используется не в узком техническом смысле, а должен пониматься, исходя из целей и задач международных договоров об избежании двойного налогообложения, как, например, избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов, и с учетом таких основных принципов договоров, как предотвращение злоупотребления положениями договора и преобладание сущности над формой. Очевидно, что государство источника дохода не обязано отказываться от прав на налогообложение дохода лишь по той причине, что такой доход был непосредственно получен резидентом государства, с которым государство - источник дохода имеет действующее международное соглашение, устанавливающее льготы при налогообложении этого дохода.

Минфин России в письме от 09.04.2014 N 03-00-РЗ/16236 разъяснил, что для признания лица в качестве фактического получателя дохода (бенефициарного собственника) это лицо должно быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу. Если получатель дохода будет действовать как промежуточное звено в интересах иного лица, фактически получающего выгоду от соответствующего дохода, предоставление в государстве - источнике выплачиваемого иностранному лицу дохода налоговых льгот (пониженных ставок и освобождений) противоречит целям и задачам международных соглашений.

За последнее время налоговыми органами было проведено ряд налоговых проверок, по результатам которых сделаны выводы о неправомерном применении норм международных соглашений в случаях, когда иностранные компании не являются фактическими получателями дохода. Данные выводы, поддержаны судами, в том числе Верховным Судом Российской Федерации.

Исходя из складывающейся судебной практики применения концепции лица, имеющего фактическое право на доход, и определения права на применение норм международного соглашения можно сделать общий вывод, что льготы должны предоставляться лишь компаниям, имеющим экономическое присутствие в стране резидентства, обладающим широкими полномочиями по распоряжению доходом и использующим доход в предпринимательской деятельности иностранной компании (получающим экономическую выгоду от дохода).

По таким спорам налоговым органам необходимо особое внимание уделять исследованию и анализу вопросов о самостоятельности принятия решений директорами иностранных компаний, наличии полномочий по распоряжению доходом, осуществлении предпринимательских функций, признаках ведения деятельности (персонал, офис, общехозяйственные затраты), получении экономической выгоды от дохода (использовании в

предпринимательской деятельности), а также о несении коммерческих рисков в отношении активов. Немаловажным аспектом является и характер денежных потоков, т.е. наличие или отсутствие юридических и фактических обязательств по дальнейшему перечислению дохода, а также системности транзитных платежей по перечислению дохода от лица резидента страны - участника соглашения в адрес лица, не имеющего льгот по соглашению. При этом в целях объективного и полного анализа деятельности компании налоговые органы не должны ограничиваться спорными операциями по перечислению дохода, а должны давать оценку экономической деятельности группы в целом.

Установление факта наличия или отсутствия у лица фактического права на доход во многом основано на получении от иностранных юрисдикций дополнительной информации о движении денежных средств между компаниями группы, а также отчетности компаний. В качестве доказательств, подтверждающих, что получатель доходов не был реальным бенефициаром полученного дохода, налоговыми органами и судами признаются также коммерческие базы данных, открытые реестры иностранных компаний, информация из общедоступных источников.

Концепция лица, имеющего фактическое право на доход, признается механизмом по противодействию злоупотреблению нормами международных налоговых соглашений, а значит, принципы и подходы концепции при достаточной совокупности доказательств могут быть использованы и при установлении фактов неправомерного использования норм международных соглашений в отношении различных видов выплачиваемых иностранной организации доходов.

Налоговому органу для отказа в применении льгот по соглашению достаточно доказать, что непосредственный получатель дохода не является фактическим получателем дохода, и не устанавливать конечного бенефициарного собственника дохода. Соответственно, в случае, если налоговый орган установил, что иностранное лицо не является фактическим собственником дохода, подлежат применению налоговые ставки, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. При этом, если до вынесения решения по налоговой проверке налогоплательщиком (налоговым агентом) представлено документальное подтверждение, позволяющее однозначно определить реального бенефициара, налоговым органам необходимо определять правомерность применения льготных условий налогообложения с учетом данного обстоятельства.

Изложенные в настоящем письме подходы нашли отражение в сложившейся судебной практике, в том числе: в определении Верховного Суда Российской Федерации от 05.08.2016 N 307-КГ16-7111 по делу N A13-5850/2014, постановлениях Арбитражного суда Московского округа от 25.01.2017 по делу N A40-442/2015, от 27.05.2016 по делу N A40-116746/2015, от 04.10.2016 по делу N A40-241361/2015, постановлениях Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.07.2016 N A40-36068/15, от 07.02.2017 N A40-113217/2016, от 04.08.2015 по делу N A40-12815/15, в постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 31.05.2016 по делу N A04-6181/2015, постановлении первого арбитражного апелляционного суда от 04.05.2017 по делу N A11-6602/2016, постановлении седьмого арбитражного апелляционного суда от 25.04.2017 по делу N A27-16584/2016 (Приложение к письму).

Федеральным законом от 24.11.2014 N 376-ФЗ в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах введено понятие и нормы, связанные с определением фактического получателя дохода, которые полностью соотносятся с подходами, изложенными в Комментариях к Модельной конвенции и сформированными судебной практикой, в связи с чем налоговым органам следует учитывать данные подходы в дальнейшей правоприменительной практике.

Абзац исключен. - Письмо ФНС России от 31.05.2017 N СА-4-7/10261@.

Довести настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов.

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

Приложение

ОПИСАНИЕ ПОДХОДОВ, ВЫРАБОТАННЫХ АРБИТРАЖНЫМИ СУДАМИ ПО КОНЦЕПЦИИ ФАКТИЧЕСКОГО ПРАВА НА ДОХОД

В рамках дела N A40-442/15-39-2 по заявлению ЗАО "Кредит Европа Банк" судом установлено, что российский банк выплачивал проценты по займу, предоставленному швейцарским банком, который финансировался за счет фидуциарных (доверительных) депозитов третьих лиц. Суд пришел к выводу, что швейцарский банк являлся агентом (доверительным управляющим средствами), который по поручению и за счет третьих лиц (несущих все риски) осуществлял размещение денежных средств в депозиты российского банка. Вывод был сделан на основании анализа отчетности обоих банков, в которой было отражено, что привлеченные депозиты клиентов оформлены как фидуциарные депозиты. Оговорка о фидуциарном характере производимых транзакций имела в сообщениях по системе международных финансовых телекоммуникаций SWIFT, подтверждающих размещение депозитов. Из отчетности также следовало, что швейцарский банк не квалифицировал спорные депозиты и проценты как

собственные средства, поскольку данные суммы отражены им за балансом. В качестве дохода банк-кредитор указал только агентское вознаграждение. При этом сумма по депозитам, размещенным в российском банке, более чем в 10 раз превышает максимальный размер депозитов, которые он самостоятельно мог разместить у одного контрагента в соответствии с установленными швейцарским банковским законодательством лимитами. Суд признал правомерной позицию налогового органа о неприменимости к операции по выплате процентов российско-швейцарского Соглашения об избежании двойного налогообложения, предусматривающего льготную ставку для таких выплат.

Аналогичный подход нашел отражение при рассмотрении судами дела N А40-116746/2015 по заявлению ПАО "МДМ Банк". Так, было установлено, что кипрские компании - получатели процентного дохода по долговым обязательствам (облигациям) банка, при выплате которого была применена пониженная налоговая ставка, предусмотренная Соглашением об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и Республикой Кипр, не являются владельцами процентов, а только выполняют в отношении них брокерские (агентские) функции в пользу третьих лиц (инвесторов).

Вывод об инвестиционном характере деятельности кипрских компаний был сделан в том числе на основании информации, размещенной на официальном сайте Комиссии по ценным бумагам и биржам Республики Кипр, а также финансовой отчетности компаний. Кроме того, в рамках мероприятий налогового контроля был получен ответ от налоговых органов Республики Кипр о деятельности иностранных компаний, в котором подтверждалось, что компании не совершают сделок за собственный счет и не имеют своего собственного портфеля денежных средств и ценных бумаг; любой вид дохода в форме купонных выплат или дивидендов, полученный от ценных бумаг, переводится клиенту, на счете которого хранятся указанные ценные бумаги и на которые он имеет право. На основании отчетности был сделан вывод, что сумма задекларированных компаниями доходов существенно ниже суммы выплат, произведенных банком в их адрес, что свидетельствует о том, что компании не являлись выгодоприобретателями спорных процентов. Это подтверждается также тем, что компании в отчетности не отражали спорные проценты в качестве своего дохода, относя к нему только комиссию за оказание брокерских услуг. Со ссылкой на положения учредительных договоров компаний, предусматривающих направление банку копий всех балансов, а также данных консолидированной финансовой отчетности, суд пришел к выводу, что банк располагал информацией о видах осуществляемой кипрскими компаниями деятельности, о структуре их активов, о величине и видах получаемых ими доходов. Собранные доказательства были признаны достаточными для вывода о том, что кипрские компании в отношении соответствующих облигаций и процентных доходов по ним выполняли только брокерские (агентские) функции и не являлись владельцами спорных процентов.

В деле N А40-113217/16-107-982 по заявлению ПАО "Северсталь" судом было установлено, что российская организация перечисляет в адрес подконтрольных иностранных компаний, зарегистрированных в Республике Кипр, денежные средства в виде дивидендов. Согласно отчету о движении денежных средств за спорный период денежные средства, поступившие от российской организации в виде дивидендов, практически в полном объеме направлялись на погашение займов и выплату дивидендов аффилированным с российской организацией лицам, зарегистрированным на Британских Виргинских островах. По результатам анализа представленных документов и пояснений установлено, что заем был ранее выдан для покупки акций общества, в связи с чем заявитель фактически погасил выплаченными дивидендами ранее полученный заем на покупку акций, что расценено как перевод денежных средств в виде дивидендов через техническую компанию в офшорную юрисдикцию. В ходе рассмотрения дела также было выявлено, что деятельность кипрских компаний носит технический характер, иных видов деятельности, кроме получения и перевода денежных средств, поступающих от налогоплательщика, они не ведут и существенно ограничены в правах распоряжения акциями российской организации, что прямо следует из их уставов. Так, ни одно из перечисленных в уставах прав не содержит возможности реализации акций стороннему лицу, не входящему в группу компаний заявителя, соответственно, принять решение о реализации акций могут только собственники иностранных компаний, зарегистрированные на территории Британских Виргинских островов. Кипрские компании не обладали иным имуществом, помимо акций ПАО "Северсталь", или другими предпринимательскими активами, а их уставы являются практически идентичными. Из анализа положений уставов кипрских компаний, а также на основании ответов, полученных от финансовых (налоговых) органов Республики Кипр, была установлена схема владения капиталами этих иностранных компаний. Было учтено, что согласно положениям уставов кипрских компаний полномочия по назначению и смене директоров, голосованию на собраниях акционеров распространяются только на владельцев акций класса "А", которые в полном объеме принадлежат акционерам на Британских Виргинских островах. Информация, полученная от компетентных органов Республики Кипр, а также отчеты совета директоров подтвердили факт перечисления всех поступивших денежных средств в виде дивидендов акционерам.

Согласно данным из финансовой отчетности иностранных компаний они не уплачивали налоги на территории Кипра, связанные с ведением предпринимательской деятельности; согласно отчетам о движении денежных средств имели возможность выплатить дивиденды акционерам только из сумм дивидендов, выплаченных российской компанией; все выплаты имели транзитный характер. Доходы иностранных организаций на 99% состоят из дивидендов, получаемых по акциям общества. Анализ учредительных документов, отчетов совета директоров и финансовой отчетности и информации компетентных органов Кипра подтвердил, что иностранные компании фактически не несут реальных функций по эффективному управлению собственными активами и распоряжением получаемого дохода, осуществляют лишь регулярный транзит получаемых дивидендов в адрес иных акционеров. Исследовав перечисленные выше обстоятельства в совокупности, суд сделал вывод, что иностранные компании исполняют функции технического агента для перечисления денежных средств аффилированным с заявителем иностранным компаниям, зарегистрированным в офшорной юрисдикции (Британские Виргинские острова), с единственной целью - применение льготной ставки налогообложения при выплате дивидендов.

Похожая ситуация сложилась в деле N A13-5850/2014 по заявлению ООО "Капитал". Заявитель внес вклад в уставный капитал взаимозависимых кипрских компаний, созданных незадолго до спорной операции и не осуществляющих экономической деятельности, путем передачи принадлежащих ему акций ПАО "Северсталь" в обмен на акции указанных компаний по неравноценной стоимости. В свою очередь, эти кипрские компании в течение ограниченного периода времени через взаимозависимые компании второго звена осуществляли передачу спорных акций подконтрольным ООО "Капитал" фирмам, зарегистрированным на Британских Виргинских островах. Суды установили, что в первоначальной сделке по передаче акций от российской компании отсутствует инвестиционная составляющая, так как полученные кипрской компанией акции переданы под контроль компаниям второго звена уже на следующий день. То есть фактически данная сделка прикрывает безвозмездную передачу акций в адрес конечного получателя, зарегистрированного на Британских Виргинских островах.

В рамках дела N A04-6181/2015 по заявлению ООО "Олекминский рудник" был исследован вопрос о выплате процентов по займу. Судами установлено, что иностранная организация, которая выдала заем, не являлась контролирующим этот заем лицом, а фактически была кондуитной компанией, используемой для применения Конвенции об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии. Делая такой вывод, суды учитывали также следующие обстоятельства: иностранная компания - заимодавец была налоговым резидентом Великобритании, но на следующий день после выплаты дохода стала налоговым резидентом Гонконга; за один день до этого российская компания получила сопоставимую сумму от заимодавца, что свидетельствует о том, что источником средств для выплаты процентов стали средства иностранной компании; на основании анализа выписки из протоколов собрания совета директоров компании, которая, по мнению заявителя, подтверждает, что местом централизованного контроля и управления являлась Великобритания, суд сделал вывод, что решения (например, о подписании и осуществлении деятельности компании любым директором компании, о нанесении печати от имени компании на любые документы компании и т.п.) носили формальный характер; в соответствии с договором займа проценты подлежали погашению одновременно с погашением всей суммы займа, а промежуточное погашение процентов договором займа предусмотрено не было. Оценив все обстоятельства, суд поддержал позицию налогового органа, что операции по займу и выплате процентов носили формальный характер и были направлены на использование преимуществ Конвенции.

В деле N A40-12815/15 по заявлению ООО "ТД "Петелино". Российской компанией ООО "ТД "Петелино", получившей исключительные права на товарный знак "Петелинка" по сублицензионному договору с кипрской компанией, осуществлялись выплаты лицензионных платежей. При этом кипрская компания получила права на этот товарный знак от главного правообладателя - компании, зарегистрированной на Бермудских островах. Налоговым органом было установлено, что выплата роялти осуществлялась по цепочке от российской компании через компанию - резидента Республики Кипр путем перечисления дохода на Бермудские острова в условиях, когда все три компании являлись аффилированными. Заключение о том, что получающая роялти кипрская компания не являлась их бенефициарным собственником, было обосновано следующим. В связи с взаимозависимостью компаний суд посчитал, что российская компания имела возможность заключить договор с владельцем товарного знака напрямую, однако лицензия была получена через цепь посредников. Кроме того, были учтены обстоятельства, что бренд используется преимущественно в России и не имеет распространения в других странах; договоры являлись однотипными и были заключены с небольшим интервалом; роялти, полученные кипрской компанией, практически в полном объеме перечислялись резиденту Бермудских островов. На этом основании был сделан вывод, что вся структура была создана для того, чтобы выводить деньги из РФ без удержания налогов.

Налогоплательщиком в качестве доказательств ведения кипрской компанией реальной хозяйственной деятельности указывалось только, что она отражала суммы роялти в своей отчетности. Однако суды поддержали позицию налогового органа, отметив, что единственной целью, преследуемой подобной структурой заключения лицензионных договоров, являлось получение налогоплательщиком налоговой выгоды за счет неуплаты налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, удерживаемого налоговым агентом.

Аналогичная позиция была высказана судами по делу N A40-36068/15 по заявлению ООО "Эквант" со схожими обстоятельствами. Так, общество перечисляло роялти за товарный знак кипрской компании, которая, в свою очередь, перечисляла полученные суммы почти в полном объеме компании на Британские Виргинские острова. Поддерживая выводы налогового органа, суды указали, что общество имело возможность заключить договор с офшорным лицензиаром (владельцем товарного знака) напрямую и что деловая цель заключения сублицензионного договора отсутствовала.

В деле N A11-6602/2016 по заявлению ПАО "Владимирская энергосбытовая компания" судами была проанализирована совокупность сделок по перепродаже доли в российской компании через кипрскую компанию. После приобретения доли у российского продавца кипрская компания перепродавала ее другой российской компании по цене, в девять раз превышающей цену покупки, и направила полученные средства на выплату дивидендов своей материнской компании, зарегистрированной на Британских Виргинских островах. Кипрская компания была признана технической, так как у компании не было каких-либо доходных и расходных операций, активов (в том числе и собственных денежных средств на покупку доли в российской компании) и персонала; компания не уплачивала налоги на Кипре; сделка по приобретению доли была единственной операцией за все время существования компании; денежные средства почти в полном объеме были перечислены акционеру, что подтверждает транзитный характер платежа; после продажи доли кипрская компания ликвидировалась. Суд согласился с мнением налогового органа о том, что компания не обладала фактическим правом на доход, в связи с чем доход, полученный кипрским перепродавцом и переданный в виде дивидендов на Британские Виргинские острова, должен облагаться налогом в Российской Федерации.

Судом по делу N A27-16584/2016 по заявлению ООО "Краснобродский Южный" было установлено, что Общество выплачивало дивиденды своей материнской компании - резиденту Кипра. При этом в ходе проверки налоговые органы, проанализировав все факты и обстоятельства, квалифицировали получателей дохода на Кипре как промежуточные (конduitные) компании, которые транзитом перечислили полученные дивиденды своим акционерам - компаниям на Британских Виргинских островах. Налоговым органом был сделан вывод о неправомерности применения льгот по Соглашению с Кипром, который был поддержан судом.

Основанием для такого заключения послужили в том числе информация и финансовая отчетность, полученные от Министерства финансов Республики Кипр. Так, согласно финансовой отчетности компания имела в качестве инвестиций только 100%-ную долю в уставном капитале российского общества, доходы получала только от дивидендов такой организации, административные расходы являлись незначительными; полученные доходы перечислены акционерам в равных долях за вычетом административных расходов; доходы в предпринимательской деятельности не участвовали. При этом были учтены данные отчета независимого аудитора о финансовом состоянии иностранной компании, из которого следовало, что компания зависела от постоянной финансовой помощи акционеров, без которой не могла бы сохранять свой статус действующего предприятия и исполнять свои обязательства по текущей деятельности.

Суд признал обоснованной позицию налогового органа о создании схемы по уклонению от уплаты налога с дивидендов, выплачиваемых российской организацией, получателем которых являются компании - резиденты страны, с которой у Российской Федерации не заключены соглашения об избежании двойного налогообложения.

В рамках дела N A40-241361/2015 по заявлению АО "Банк Интеза" рассматривалась ситуация, при которой банк выплачивал проценты по займам, полученным от взаимозависимой люксембургской компании и выдаваемым ею из средств целевого финансирования, полученных на выдачу спорных займов от общего с налогоплательщиком акционера - резидента Итальянской Республики. Условия и размер займов между налогоплательщиком и люксембургской компанией полностью совпадали с условиями и размером займов между люксембургской компанией и итальянским акционером. Вместе с тем в рамках налоговой проверки банк предоставил всю необходимую информацию относительно произведенных выплат. Суд, отказывая банку в исковых требованиях, пришел к выводу, что тот не исполнил должным образом обязанности налогового агента: при выплатах процентных доходов по долговому финансированию посредник (Люксембург) не являлся фактическим владельцем процентов, владельцем прав на процентный доход (т.е. лицом, распоряжающимся экономической судьбой процентного дохода) являлся контролирующий акционер банка (итальянская материнская компания), в связи с чем банк должен был удерживать налог по ставке 10% по условиям международного договора между Российской Федерацией и Итальянской Республикой, а не по ставке 0%, установленной в Соглашении с Великим Герцогством Люксембург.

Вопрос: Об определении в целях налога на прибыль нормы амортизации приобретенного ОС, бывшего в употреблении.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 августа 2017 г. N 03-03-06/1/51573

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо по вопросу применения классификатора основных средств и сообщает следующее.

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

Одновременно сообщаем, что согласно пункту 1 статьи 258 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служат для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями статьи 258 НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Пунктом 7 статьи 258 НК РФ установлено, что организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении, в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. При этом срок полезного использования данных основных средств может быть определен как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Таким образом, используя вышеуказанное право, налогоплательщик должен определять норму амортизации по приобретенным основным средствам, бывшим в употреблении, с учетом срока полезного использования, установленного предыдущим собственником.

В противном случае налогоплательщик может самостоятельно определить срок полезного использования приобретенных основных средств, бывших в употреблении, в общеустановленном порядке.

По вопросу порядка применения классификации основных средств в редакции постановления Правительства Российской Федерации от 07.07.2016 N 640 для целей налога на прибыль организаций следует руководствоваться письмом Минфина России от 08.11.2016 N 03-03-РЗ/65124, размещенным на официальном сайте Минфина России в информационно-телекоммуникационной сети Интернет по адресу http://minfin.ru/ru/performance/tax_relations/Answers/orgprofit.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

11.08.2017

Вопрос: О начислении в целях налога на прибыль амортизации на капитальные вложения в виде неотделимых улучшений в арендованное имущество.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО
от 11 августа 2017 г. N 03-03-06/1/51578

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо по вопросу налогообложения налогом на прибыль организаций и сообщает, что согласно Регламенту Министерства финансов Российской Федерации, утвержденному приказом от 15.06.2012 N 82н, обращения организаций по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Минфине России не рассматриваются и консультационные услуги не оказываются.

Одновременно сообщаем, что в соответствии с пунктом 1 статьи 258 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями статьи 258 НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

При этом следует иметь в виду, что амортизируются только те неотделимые улучшения в арендованное имущество, которые носят капитальный характер, то есть связаны с реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением имущества. Если расходы осуществляются с целью текущего поддержания основных средств в рабочем состоянии, то такие затраты единовременно учитываются в составе прочих расходов как расходы на ремонт согласно положениям статьи 260 НК РФ.

Таким образом, арендатору предоставлено право учитывать расходы в виде амортизации на сумму капитальных вложений, произведенных в форме неотделимых улучшений, на период действия договора аренды.

По окончании срока договора аренды арендатор прекращает начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений для целей налогообложения.

При этом, если срок полезного использования арендованного объекта больше срока договора аренды и часть стоимости капитальных вложений в виде неотделимых улучшений не будет самортизирована (то есть арендатор не сможет признать часть расходов на произведенные неотделимые улучшения), по окончании срока договора аренды арендатор должен прекратить начисление амортизации по произведенным неотделимым улучшениям арендованного имущества.

Однако, в случае если договор аренды будет пролонгирован, арендатор сможет продолжить начисление амортизации в установленном порядке.

Согласно пункту 2 статьи 621 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок.

Как следует из пункта 2 статьи 610 ГК РФ, в случае заключения договора на неопределенный срок каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, заранее предупредив об этом другую сторону.

Таким образом, в случае если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора аренды при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается заключенным на неопределенный срок, а арендатор продолжает начислять амортизацию по капитальным вложениям в арендованное имущество до тех пор, пока одна из сторон не объявит о расторжении договора аренды.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

11.08.2017

Вопрос: Об учете в целях налога на прибыль безвозмездно полученных от акционеров денежных средств.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО
от 8 августа 2017 г. N 03-03-06/1/50631

В связи с письмом по вопросу налогового учета безвозмездно полученных от акционеров денежных средств в ситуации и при условиях, изложенных в письме, Департамент налоговой и таможенной политики сообщает, что в соответствии с регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 15.06.2012 N 82н, обращения организаций по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Минфине России не рассматриваются и консультационные услуги не оказываются.

Одновременно сообщаем, что 26.05.2017 Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации принят в первом чтении проект федерального закона N 128489-7 "О внесении изменений в статьи 251 и 271 Налогового кодекса Российской Федерации". Данным проектом федерального закона предлагается уточнить, в частности, положения статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации, определив, что не подлежат налогообложению имущество и права, полученные от акционеров (участников) только в соответствии с нормами гражданского законодательства, а не любые поступления от акционеров (участников).

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

08.08.2017

Вопрос: О корректировке налоговой базы по налогу на прибыль при обнаружении ошибки, приведшей к излишней уплате налога в предыдущем налоговом (отчетном) периоде.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО
от 4 августа 2017 г. N 03-03-06/2/50113

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо по вопросу учета для целей налогообложения прибыли организаций расходов и сообщает следующее.

Порядок признания расходов при методе начисления установлен статьей 272 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318 - 320 НК РФ при условии соответствия требованиям статьи 252 НК РФ.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения) (пункт 1 статьи 54 НК РФ).

Согласно абзацу третьему пункта 1 статьи 54 НК РФ в случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения).

Кроме того, налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Таким образом, налогоплательщик, допустивший ошибки (искажения), которые привели к излишней уплате налога в предыдущем налоговом (отчетном) периоде, имеет право скорректировать налоговую базу за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения).

Согласно пункту 7 статьи 78 НК РФ заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога, в том числе вследствие перерасчета налоговой базы, повлекшей излишнюю уплату налога, может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Учитывая вышеизложенное, выявленные в результате получения первичных документов в текущем отчетном (налоговом) периоде расходы, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, могут быть учтены в налоговом периоде их обнаружения при соблюдении условий, установленных статьей 54 НК РФ, с учетом положений статьи 78 НК РФ.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

04.08.2017

Вопрос: О сроке хранения первичных учетных документов, необходимых для ведения налогового учета, исчисления и уплаты налога на прибыль и НДС.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО
от 19 июля 2017 г. N 03-07-11/45829

В связи с письмом по вопросам о сроках хранения первичных учетных документов, необходимых для ведения налогового учета, исчисления и уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость, Департамент налоговой и таможенной политики сообщает.

В целях исчисления налога на прибыль организаций налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс)).

КонсультантПлюс: примечание.

В тексте документа, видимо, допущена опечатка: в нижеследующем абзаце, возможно, следует читать: "...расходы должны отвечать требованиям статьи 252 Кодекса по обоснованности и документальной подтвержденности".

Такие расходы должны отвечать требованиям статьи 252 Кодекса по обоснованности и документальной подтвержденности. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии со статьей 313 Кодекса налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Кодексом, и ведется на основе данных первичных документов. Подтверждением данных налогового учета являются: первичные учетные документы (включая справку бухгалтера); аналитические регистры налогового учета; расчет налоговой базы.

Согласно статье 9 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания. При этом указанной статьей установлен обязательный перечень реквизитов первичного учетного документа.

В силу подпункта 8 пункта 1 статьи 23 Кодекса налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено Кодексом.

Следует учитывать, что течение указанного срока начинается после отчетного (налогового) периода, в котором документ использовался в последний раз для составления налоговой отчетности, исчисления и уплаты налогов, в частности, налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость, подтверждения полученных доходов и произведенных расходов.

Одновременно сообщается, что согласно статье 29 Закона N 402-ФЗ первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудиторские заключения о ней подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

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
О.Ф.ЦИБИЗОВА

19.07.2017

Документ предоставлен КонсультантПлюс

Вопрос: Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы, определены ст. 251 НК РФ. Согласно п. 14 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физлицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами.

Можно ли отнести субсидию, выделенную из республиканского бюджета на компенсацию ранее понесенных затрат по строительству инфраструктуры или на финансирование расходов по строительству, к одному из перечисленных целевых поступлений в ст. 251 НК РФ?

Согласно абз. 3, 5 п. 4.1 ст. 271 НК РФ средства в виде субсидий, полученные организациями, за исключением случаев получения субсидий в рамках возмездного договора, признаются в составе внереализационных доходов в следующем порядке:

- субсидии, полученные на финансирование расходов, связанных с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав, учитываются по мере признания расходов, фактически осуществленных за счет этих средств. При реализации, ликвидации или ином выбытии указанного имущества, имущественных прав полученные субсидии, не учтенные в составе доходов, признаются внереализационными доходами на последнюю дату отчетного (налогового) периода, в котором произошли реализация, ликвидация или иное выбытие указанного имущества, имущественных прав;

- субсидии, полученные на компенсацию ранее произведенных расходов, связанных с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав, учитываются одновременно на дату их зачисления в сумму, соответствующую сумме начисленной амортизации по ранее произведенным расходам, связанным с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав. Разница между суммой полученных субсидий и суммой, учтенной в составе доходов на дату их зачисления, отражается в составе доходов в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному в вышеуказанном абзаце.

Таким образом, если выделенные денежные средства не будут признаны целевым финансированием в соответствии со ст. 251 НК РФ, данные выплаты будут учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Верно ли, что:

1) в случае получения субсидии на финансирование предстоящих расходов по строительству объектов инфраструктуры (абз. 3 п. 4.1 ст. 271 НК РФ) доходы учитываются по мере признания расходов, осуществленных за счет этих средств, т.е. доходы будут равны стоимости расходов по выполнению строительно-монтажных работ по объекту строительства, отражаемых на счете 08 "Капитальные вложения", осуществленных за счет данной субсидии;

2) в случае получения субсидии на компенсацию ранее произведенных расходов на строительство доходы будут равны сумме начисленной амортизации по построенному объекту, а разница между суммой полученных субсидий и суммой, учтенной в составе доходов на дату их зачисления, будет отражена в составе доходов на последнюю дату отчетного периода, в котором произошла реализация или иное выбытие указанного имущества, и если выбытия имущества не произойдет, то разница никогда не признается в составе доходов либо будет признаваться по мере начисления амортизации?

В соответствии с пп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случаях получения налогоплательщиком в соответствии с законодательством Российской Федерации субсидий из федерального бюджета на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), с учетом налога. Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету.

Суммы налога, подлежащие восстановлению в соответствии с настоящим подпунктом, не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором получены суммы предоставляемых субсидий.

Согласно изменениям, вступающим в силу с 01.07.2017, в пп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ получателям региональных и местных субсидий на возмещение затрат по оплате товаров, работ или услуг, в которую включен НДС, также придется восстанавливать НДС.

Если субсидии будут получены из бюджета субъекта РФ на финансирование строительства объектов инфраструктуры без учета НДС и НДС будет оплачиваться подрядчику из других источников финансирования, можно ли принять в таком случае его к вычету из бюджета?

Нужно ли восстановить НДС при получении субсидии без учета налога из республиканского бюджета на компенсацию ранее понесенных затрат по строительству инфраструктуры с учетом изменений, вступающих в силу с 01.07.2017, в пп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 18 июля 2017 г. N 03-03-06/1/45634

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо и сообщает следующее.

При определении объекта налогообложения по налогу на прибыль организаций налогоплательщиками учитываются доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, определяемые в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 НК РФ.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, поименованы в статье 251 НК РФ. Перечень таких доходов является исчерпывающим. Субсидии, полученные коммерческими организациями на компенсацию затрат, связанных со строительством объектов инфраструктуры, в данном перечне не поименованы, в связи с чем учитываются в целях налогообложения прибыли организаций в общеустановленном порядке.

Порядок признания в целях налогообложения прибыли организаций доходов в виде субсидий, полученных организациями, за исключением случаев получения субсидий в рамках возмездного договора, установлен пунктом 4.1 статьи 271 НК РФ.

По вопросу применения налога на добавленную стоимость при получении субсидий из бюджета субъекта Российской Федерации сообщаем.

С 1 июля 2017 года на основании подпункта 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ обязанность восстанавливать суммы налога на добавленную стоимость, принятые к вычету налогоплательщиком, распространяется на случаи получения из бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов субсидий на возмещение затрат (включая налог на добавленную стоимость), связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), с учетом налога, а также на возмещение затрат по уплате налога на добавленную стоимость по товарам, ввозимым в Российскую Федерацию.

Таким образом, на основании данной нормы с 1 июля 2017 года в случае оплаты приобретаемых товаров (работ, услуг) за счет субсидий на финансирование строительства объектов инфраструктуры, предоставляемых из бюджета субъекта Российской Федерации в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации, суммы налога на добавленную стоимость вычету не подлежат.

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

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

18.07.2017

Вопрос: Об учете в целях налога на прибыль затрат на приобретение питьевой воды и кулеров.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 17 июля 2017 г. N 03-03-06/1/45286

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо и сообщает следующее.

В соответствии с положениями статьи 163 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ) работодатель обязан обеспечить нормальные условия для выполнения работниками норм выработки. К таким условиям, в частности, относятся условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

Понятие условий труда установлено положениями статьи 209 ТК РФ. Так, под условиями труда следует понимать совокупность факторов производственной среды и трудового процесса, оказывающих влияние на работоспособность и здоровье работника.

Также в соответствии с положениями статьи 22 ТК РФ работодатель обязан, в частности, обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей.

Согласно статье 223 ТК РФ на работодателя возлагается обеспечение санитарно-бытового и лечебно-профилактического обслуживания работников организаций в соответствии с требованиями охраны труда.

Пунктом 18 Приказа Минздравсоцразвития России от 01.03.2012 N 181н установлено, что одним из мероприятий по улучшению условий и охраны труда и снижению уровней профессиональных рисков является приобретение и монтаж установок (автоматов) для обеспечения работников питьевой водой.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

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

На основании подпункта 7 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся, в частности, расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Учитывая изложенное, затраты организации на приобретение чистой питьевой воды, а также затраты на приобретение и установку кулеров могут быть включены в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, на основании статьи 264 НК РФ с учетом положений статьи 252 НК РФ.

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

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

17.07.2017

Документ предоставлен КонсультантПлюс

Вопрос: Об учете в целях налога на прибыль положительных (отрицательных) курсовых разниц.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 14 июля 2017 г. N 03-03-06/1/44841

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо и по вопросам, поставленным в письме, сообщает следующее.

В соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.06.2012 N 82н, Министерством не осуществляется разъяснение законодательства Российской Федерации, практики его применения, практики применения нормативных правовых актов Министерства, оценка конкретных хозяйственных ситуаций.

Вместе с тем обращаем внимание, что в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Российской Федерации, могут формировать учетную политику в соответствии с указанным Положением либо исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности.

Порядок отражения в налоговой базе по налогу на прибыль организаций курсовых разниц определен нормами статей 250 и 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Так, в соответствии с пунктом 11 статьи 250 и подпунктом 5 пункта 1 статьи 265 Кодекса в составе внереализационных доходов (внереализационных расходов) учитываются положительные (отрицательные) курсовые

разницы, за исключением положительной (отрицательной) курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов.

Положительной (отрицательной) курсовой разницей в целях главы 25 Кодекса признается курсовая разница, возникающая при дооценке (уценке) имущества в виде требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или при уценке (дооценке) обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Положения приведенных выше норм Кодекса применяются в случае, если указанная дооценка или уценка производится в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации, либо с изменением курса иностранной валюты (условных денежных единиц) к рублю Российской Федерации, установленного законом или соглашением сторон, если выраженная в этой иностранной валюте (условных денежных единицах) стоимость требований (обязательств), подлежащих оплате в рублях, определяется по курсу, установленному законом или соглашением сторон соответственно.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

14.07.2017

Вопрос: Об учете в целях налога на прибыль расходов в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО
от 13 июля 2017 г. N 03-03-06/1/44604

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо по вопросу учета для целей налогообложения прибыли организаций расходов в ситуации, изложенной в письме, и сообщает следующее.

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

Одновременно сообщаем, что согласно подпункту 13 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются, в частности, расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба.

Подпунктом 8 пункта 7 статьи 272 Кодекса установлено, что датой осуществления внереализационных расходов в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств является дата признания их должником либо дата вступления в законную силу решения суда.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

13.07.2017

Вопрос: Согласно пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается, в частности, дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, для расходов:

- в виде расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги);

- в виде иных подобных расходов.

В процессе хозяйственной деятельности предприятий бывают случаи, когда документы от контрагентов поступают в следующем году (в частности, по транспортным услугам 2016 г. поступают в 2017 г. после сдачи налоговой декларации по налогу на прибыль за 2016 г.). Указанные документы являются основанием для расчетов с контрагентами согласно условиям договоров.

Правомерно ли учитывать указанные расходы при исчислении налога на прибыль в 2017 г. в периоде их получения?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 12 июля 2017 г. N 03-03-06/1/44099

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо по вопросу учета для целей налогообложения прибыли организаций расходов на оплату сторонним организациям за выполненные работы (оказанные услуги) и сообщает следующее.

Согласно статье 272 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в целях исчисления налога на прибыль при применении налогоплательщиком метода начисления расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318 - 320 Кодекса.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок.

При этом установленные Кодексом правила признания расходов в виде затрат на приобретение работ (услуг) различаются и зависят от характера расходов, а также условий осуществления и направлений деятельности.

Подпунктом 3 пункта 7 статьи 272 Кодекса определено, что датой осуществления прочих расходов признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода - для расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги).

При этом под датой предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, следует понимать дату составления указанных документов.

Таким образом, расходы налогоплательщика на приобретение работ (услуг), выполненных (оказанных) сторонними организациями, признаются для целей налогообложения прибыли организаций в том отчетном (налоговом) периоде, в котором документально подтвержден факт выполнения работ (оказания услуг).

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

12.07.2017

Вопрос: О налоге на прибыль и НДС при предоставлении поручительств (гарантий).

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 12 июля 2017 г. N 03-12-11/1/44410

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел обращение и по вопросам применения отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) сообщает следующее.

КонсультантПлюс: примечание.

В тексте документа, видимо, допущена опечатка: в нижеследующем абзаце, возможно, имеется в виду п. 16 ст. 2 Федерального закона от 30.11.2016 N 401-ФЗ.

В соответствии с пунктом 16 Федерального закона от 30.11.2016 N 401-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 401-ФЗ) пункт 1 статьи 251 Кодекса дополнен подпунктом 55, согласно которому к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, отнесены доходы в виде услуг, указанных в подпункте 6 пункта 4 статьи 105.14 Кодекса.

В свою очередь, подпунктом 6 пункта 4 статьи 105.14 Кодекса предусмотрено, что сделки по предоставлению поручительств (гарантий) в случае, если все стороны такой сделки являются российскими организациями, не являющимися банками, вне зависимости от того, удовлетворяют ли такие сделки условиям, предусмотренным пунктами 1 - 3 указанной статьи, не признаются контролируруемыми.

Таким образом, к сделкам, не признаваемым контролируваемыми, отнесены сделки по предоставлению поручительств (гарантий) в случае, если все стороны такой сделки являются российскими организациями, не являющимися банками.

В соответствии с пунктом 3 статьи 13 Федерального закона N 401-ФЗ положения подпункта 6 пункта 4 статьи 105.14 Кодекса вступили в силу с 01.01.2017.

В связи с этим, по мнению Департамента, положения подпункта 6 пункта 4 статьи 105.14 Кодекса применяются к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 Кодекса после 01.01.2017 вне зависимости от даты заключения соответствующего договора.

Одновременно следует учитывать, что у стороны, получившей поручительство (гарантию), доход от сделки, указанной в подпункте 6 пункта 4 статьи 105.14 Кодекса, может возникнуть только в случае, если данная сделка совершена безвозмездно, так как безвозмездно полученные услуги, за исключением случаев, указанных в статье 251 Кодекса, признаются внереализационными доходами (пункт 8 статьи 250 Кодекса).

Учитывая изложенное, положения подпункта 55 пункта 1 статьи 251 Кодекса подлежат применению при условии, если поручительство (гарантия) предоставляется налогоплательщику безвозмездно. В этом случае доход в виде безвозмездно полученной налогоплательщиком услуги не учитывается у него при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

По вопросу применения налога на добавленную стоимость в отношении операций по выдаче поручительств (гарантий) отмечаем, что согласно подпункту 15.3 пункта 3 статьи 149 Кодекса операции по выдаче поручительств (гарантий), осуществляемые налогоплательщиком, не являющимся банком, освобождены от налогообложения налогом на добавленную стоимость с 01.01.2017. При этом на основании пункта 5 статьи 149 Кодекса налогоплательщик, осуществляющий данные операции, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения в порядке, предусмотренном пунктом 5 статьи 149 Кодекса.

В связи с этим при осуществлении указанным налогоплательщиком, не отказавшимся от применения освобождения от налогообложения, предусмотренного вышеуказанным подпунктом пункта 3 статьи 149 Кодекса, операций по выдаче поручительств (гарантий), по которым не предусмотрены суммы вознаграждений, налог на добавленную стоимость не исчисляется.

Пунктом 8 статьи 149 Кодекса установлено, что при отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению, налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг), вне зависимости от даты их оплаты. В связи с этим если в договор о выдаче поручительства (договор о предоставлении гарантии), заключенный до 01.01.2017, в котором стоимость услуг по выдаче поручительства (гарантии) определена с учетом налога на добавленную стоимость, внесены изменения, предусматривающие новую стоимость услуг без учета налога на добавленную стоимость (в том числе соответствующую ранее установленной стоимости услуг с учетом налога), то при реализации этих услуг после 01.01.2017 налогоплательщиком, не отказавшимся на основании пункта 5 статьи 149 Кодекса от освобождения от налогообложения, налог на добавленную стоимость не исчисляется и в бюджет не уплачивается.

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

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

12.07.2017

Вопрос: Организация получает денежные средства от акционера, владеющего менее чем 50% акций организации, в целях увеличения ее чистых активов. Правомерно ли организация не включает вышеназванные суммы в состав доходов при расчете налога на прибыль на основании пп. 3, 4 п. 1 ст. 251 НК РФ? Имеются ли какие-либо ограничения на использование вышеназванных средств и их включение в расходы для целей налога на прибыль?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО
от 11 июля 2017 г. N 03-03-06/1/43750

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо по вопросу налогообложения и сообщает следующее.

При определении объекта налогообложения по налогу на прибыль организаций налогоплательщиками учитываются доходы от реализации товаров (работ, услуг) или имущественных прав, определяемые в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 НК РФ.

Согласно пункту 8 статьи 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, определены в статье 251 НК РФ. Перечень таких доходов является исчерпывающим.

Одновременно сообщаем, что в целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами на основании пункта 1 статьи 252 НК РФ признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

11.07.2017

Вопрос: О признании дебиторской задолженности безнадежной и ее учете в целях налога на прибыль.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 июля 2017 г. N 03-03-06/1/43877

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо по вопросу о признании дебиторской задолженности безнадежной и сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 265 Кодекса к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности, суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

В соответствии с пунктом 2 статьи 266 Кодекса безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) также признаются долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, вынесенным в порядке, установленном Федеральным законом от 02.10.2007 N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", в случае возврата взыскателю исполнительного документа по следующим основаниям:

- невозможно установить место нахождения должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях;

- у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и все принятые судебным приставом-исполнителем допустимые законом меры по отысканию его имущества оказались безрезультатными.

Таким образом, сумма задолженности может быть включена в состав внереализационных расходов для целей расчета налога на прибыль организаций, в случае если такая задолженность признается безнадежной в соответствии с приведенными выше нормами Кодекса.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

11.07.2017

Вопрос: О документальном подтверждении в целях налога на прибыль расходов при оказании услуг транспортной экспедиции.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 5 июля 2017 г. N 03-03-06/1/42369

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо по вопросу налогообложения и сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

В соответствии со статьей 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Необходимо отметить, что с 1 января 2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов.

Порядок осуществления транспортно-экспедиционной деятельности - оказания услуг по организации перевозок грузов, оформлению перевозочных документов, документов для таможенных целей, иных услуг, связанных с перевозкой грузов, регулируется главой 41 "Транспортная экспедиция" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) и Федеральным законом от 30.06.2003 N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности".

В соответствии с пунктом 1 статьи 801 ГК РФ по договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента - грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза.

При этом неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции являются экспедиторские документы, а именно поручение экспедитору, экспедиторская расписка, складская расписка (пункты 5, 7 Постановления Правительства Российской Федерации от 08.09.2006 N 554 "Об утверждении Правил транспортно-экспедиционной деятельности" (далее - Правила)), оформленные по установленной форме, утвержденные Приказом Министерства транспорта Российской Федерации от 11.02.2008 N 23 "Об утверждении Порядка оформления и форм экспедиторских документов".

Учитывая изложенное, в целях подтверждения расходов при оказании услуг транспортной экспедиции в рамках главы 25 НК РФ достаточно любых документов, подтверждающих фактическое выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза, а также экспедиторских документов, в том числе экспедиторской расписки, которая является неотъемлемой частью экспедиторских документов, договора транспортной экспедиции. При этом следует отметить, что пунктом 6 Правил состав экспедиторских документов может быть расширен, а не заменен.

В случае если оказываемые налогоплательщиком услуги не регулируются договором транспортной экспедиции, то вышеуказанные требования для него необязательны.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

05.07.2017

Вопрос: О восстановлении НДС, принятого к вычету при строительстве (приобретении) объектов недвижимости.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 4 июля 2017 г. N СД-4-3/12872@

Федеральная налоговая служба рассмотрела обращение по вопросу применения письма ФНС России от 28.11.2008 N ШС-6-3/862@, касающегося принятия к вычету налога на добавленную стоимость (далее - НДС) в отношении строительства (приобретения) объектов недвижимости (основных средств), которые при вводе в эксплуатацию объекта начинают использоваться одновременно как в операциях, облагаемых налогом, так и в не подлежащих налогообложению операциях, и сообщает следующее.

С 1 января 2015 года порядок восстановления сумм НДС, принятых к вычету в отношении приобретенных или построенных объектов основных средств, установлен статьей 171.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

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

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

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

Согласно пункту 3 статьи 171.1 Кодекса восстановление сумм налога, принятым налогоплательщиком к вычету в отношении приобретенных или построенных объектов основных средств, в соответствии с данной статьей, производится в случае, если такие объекты основных средств в дальнейшем используются этим налогоплательщиком для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 Кодекса, за исключением объектов основных средств, которые полностью амортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у такого налогоплательщика прошло не менее 15 лет. При этом в числе операций, указанных в пункте 2 статьи 170 Кодекса, предусмотрены как операции, осуществляемые лицами, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, так и операции, освобождаемые от налогообложения налогом на добавленную стоимость на основании статьи 149 Кодекса.

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

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

Учитывая изложенное, разъяснения ФНС России, направленные территориальным налоговым органам письмом от 28.11.2008 N ШС-6-3/862@, в части порядка восстановления сумм НДС, принятых к вычету в период проведения капитального строительства (приобретения) объектов недвижимости, не противоречат положениям статьи 171.1 Кодекса.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.С.САТИН

04.07.2017