



3'2015

НАЛОГИ И налоговое планирование

- **Перерасчет кадастровой стоимости в случае ее оспаривания**
- **Проблемные вопросы применения НДС с авансов**
- **Раздельный учет НДС в отношении операций, не признаваемых реализацией**
- **Учет амортизационной премии для целей налога на прибыль**





март

Дорогие женщины!

Примите наши сердечные поздравления по случаю замечательного весеннего праздника — 8 Марта!

Ведь женщины, как и сама весна, — чуточку изменчивы и ранимы, поэтому нуждаются в верной мужской любви и ежедневном внимании.

*Милые женщины, добрые, верные!
С новой весной вас, с каплями первыми!
Мирного неба вам, солнца лучистого,
Счастья заветного, самого чистого!
Много вам ласки, тепла, доброты, —
Пусть исполняются ваши мечты!*

Надеемся, что этот прекрасный весенний праздник принесет радость солнечного дня и счастливых улыбок близких.

Пусть ваше внимание и любовь, по-прежнему, греют близких людей, которые более всего способны их оценить, а 8 марта станет для вас днём, свободным от домашних хлопот и забот!

Желаем, чтобы вас всегда окружали любовь, нежность забота, уверенность в завтрашнем дне!

Мы благодарим Вас за выбор нашего журнала, и надеемся, что наше сотрудничество будет долгим и плодотворным!

Редакция журнала



Издательство «Афина»

Почетные получатели журнала «Налоги и налоговое планирование»

Авдийский Владимир Иванович,
декан факультета «Анализ рисков
и экономическая безопасность»
ФГОБУ ВПО «Финансовый
университет при Правительстве
РФ», председатель редсовета
журнала «Налоги и налоговое
планирование»

Михайлова Ольга Ратововна,
судья Арбитражного суда
г. Москвы в отставке,
член Экспертного совета при
ТПП РФ по совершенствованию
налогового законодательства
и правоприменительной
практики

Видяйкина Наталья Анатольевна,
заместитель директора
Департамента ПР и рекламы КСК
групп

Коновалова Татьяна Сергеевна,
директор департамента
маркетинга и развития,
Объединенные консультанты ФДП

Газарян Артур Варшамович,
заместитель генерального
директора по аудиту-
руководитель департамента
аудита ЗАО «МКД»

Панков Виктор Васильевич,
заведующий кафедрой
бухгалтерского учета ФГОБУ ВПО
РЭУ им. Г. В. Плеханова

Гагарин Павел Александрович,
председатель совета директоров
«Градиент Альфа Инвестментс
Групп»

Степанова Марина Семеновна,
финансовый директор группы
отелей Park Inn by Radisson
в Санкт-Петербурге.

Гришина Ольга Алексеевна,
проректор по учебной работе
и информатизации ФГОБУ ВПО
РЭУ им. Г. В. Плеханова

Столбова Ирина Александровна,
заместитель главного
бухгалтера ГУП «Водоканал
Санкт-Петербурга»
по налогообложению.

Давыдов Василий Сергеевич,
адвокат, член Совета директоров
юридической фирмы
«Ди Си Оу»

Уткина Галина Викторовна,
главный бухгалтер, ООО «А Плюс
Девелопмент», «Группа Компаний
«А Плюс»

Журнал
«НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ
ПЛАНИРОВАНИЕ»
№ 3-2015

Журнал зарегистрирован
в Комитете Российской Федерации
по печати

Свидетельство о регистрации
№ 013507 от 12.04.1995

Отдел рекламы:
тел. (495) 664-27-94
e-mail: reklama@panor.ru

Журнал распространяется
через каталоги ОАО «Агентство
"Роспечать"», «Пресса России»
(индекс на полугодие – 32907)
и «Почта России»
(индекс на полугодие – 12559),
а также путем прямой
редакционной подписки

Отдел подписки:
тел. /факс: 8 (495) 664-27-61

© Издательский Дом «Панорама»
<http://www.panor.ru>

Генеральный директор
ИД «Панорама» –
Председатель Некоммерческого
фонда содействия развитию
национальной культуры
и искусства
К.А. Москаленко

Издательство «Афина»:
Главный редактор издательства
канд. экон. наук
В.В. Цыпленков

Почтовый адрес:
125040, Москва, а/я 1,
ООО «Панорама»

Адрес редакции: Москва,
Бумажный проезд, 14, стр. 2

Учредитель:
Закрытое акционерное общество
«Редакция журнала
«Налоги и налоговое
планирование», 109316, Москва,
Волгоградский проспект, д. 12

Журнал издается под эгидой Академии
общественно-экономических наук
и предпринимательской деятельности

Тел.: 8 (985) 922-98-49,
8 (495) 664-27-92
<http://nalog.panor.ru>

При работе с изданием
использовалась справочно-
правовая система ГАРАНТ

Подписано в печать 06.02.2015



СОДЕРЖАНИЕ

НОВОСТИ ДНЯ.....6

АКТУАЛЬНЫЙ ВОПРОС

Котикова О.В.

**Перерасчет кадастровой стоимости
в случае ее оспаривания..... 8**

В статье предметно рассмотрены вопросы: в чем заключается взаимосвязь кадастровой и рыночной стоимости; дата, на которую должна быть установлена рыночная стоимость; кто наделен правом оспаривать результаты определения кадастровой стоимости; в какие органы могут быть оспорены результаты определения кадастровой стоимости; оспаривание результатов определения кадастровой стоимости в комиссии и в суде.

НАЛОГОВАЯ ПРАКТИКА

Шатилова Е.С.

**Проблемные вопросы применения НДС
с авансов 18**

Рассмотрены вопросы исчисления НДС с авансов, выставления «авансовых» счетов-фактур, спорные вопросы, связанные с обязанностью налогоплательщика-поставщика уплатить НДС с авансов и правом налогоплательщика-покупателя принять к вычету сумму НДС на основании «авансового» счета-фактуры.

Зеленская Н.В.

**Раздельный учет НДС в отношении операций,
не признаваемых реализацией 23**

Пункт 4 ст. 170 НК РФ определяет условия, при которых налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога на добавленную стоимость. На практике возникают спорные вопросы в части того, при каких именно операциях обязательен раздельный учет сумм налога на добавленную стоимость. НК РФ не регулирует порядок ведения раздельного учета сумм НДС. Более подробно эти и другие вопросы будут рассмотрены в предлагаемой статье.

Криворучкина Я.Р.

**Вопросы исчисления налога на добавленную
стоимость в рамках договора концессии..... 31**

В настоящее время все большее распространение приобретают проекты строительства крупных, общественно значимых объектов со сложным финансированием и длительным циклом создания. К таким объектам относятся автомобильные дороги, мостовые переходы

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Авдийский В. И. –
председатель редакционного
совета, д.э.н., профессор,
заслуженный работник
МВД СССР, декан факультета
«Анализ рисков и экономическая
безопасность» ФГОБУ ВПО
«Финансовый университет
при Правительстве РФ»

Газарян А. В.,
к.э.н., заместитель генерального
директора по аудиту –
руководитель департамента
аудита ЗАО «МКД»

Гончаренко Л. И.,
д.э.н., профессор,
заведующая кафедрой
«Налоги и налогообложение»
ФГОБУ ВПО «Финансовый уни-
верситет при Правительстве РФ»

Джалчинов Д. Л.,
партнер, руководитель российской
налоговой практики междуна-
родной юридической компании
大成 Dentons

Ендовицкий Д. А.,
д.э.н., профессор,
ректор Воронежского государ-
ственного университета

Енина В. В.,
директор компании
«МаркПриор», магистр права
(LL.M, University of Manchester)

Жильцов Д.П.,
заместитель генерального
директора ООО «Росэкспертиза»

Михайлова О. Р.,
к.ю.н., судья Арбитражного суда
г. Москвы в отставке,
член Экспертного совета при
ТПП РФ по совершенствованию
налогового законодательства
и правоприменительной практики

Панков В. В.,
д.э.н., профессор, заведующий
кафедрой бухгалтерского учета
РЭУ им. Г. В. Плеханова

и т.д. Одной из сторон, участвующих в финан-
сировании проекта, зачастую является бюджет
(федеральный или муниципальный). Такие про-
екты могут осуществляться в рамках заклю-
чаемых Концессионных соглашений в соответ-
ствии с Федеральным законом от 21.07.2005
№115-ФЗ «О концессионных соглашениях».
В процессе реализации Концессионных согла-
шений его участники зачастую сталкиваются с
достаточно сложными вопросами налогообло-
жения тех или иных операций. В данной статье
будут освещены вопросы исчисления налога на
добавленную стоимость в процессе реализации
Концессионных соглашений.

Шишкин Р.Н.

**Принятие к вычету сумм НДС на основании
счетов-фактур, полученных налогоплательщиком
по истечении налогового периода, в котором
товары (работы, услуги) приняты на учет, но
до срока представления налоговой декларации
за указанный налоговый период 42**

В статье рассмотрена распространенная ситуа-
ция, когда период выставления и получения счета-
фактуры не совпадает. Наличие счета-фактуры
является одним из обязательных условий при-
менения сумм НДС к вычету, поэтому очевидна
актуальность определения налогового периода, в
котором указанные вычеты будут заявлены.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Тимаков А.В.

**Учет амортизационной премии
для целей налога на прибыль 48**

Для целей налога на прибыль в расходы,
связанные с производством и реализацией,
включаются, в частности, суммы начисленной
амортизации (п. 2 ст. 253, ст. 256–259.3 НК
РФ). Кроме этого организации вправе едино-
временно включить в расходы текущего отчет-
ного (налогового) периода до 10% расходов на
капитальные вложения в первоначальную сто-
имость основного средства (амортизационную
премию), а в отношении основных средств,
относящихся к третьей – седьмой амортизаци-
онным группам, – до 30% их первоначальной
стоимости (п. 9 ст. 258 НК РФ). Некоторые осо-
бенности учета амортизационной премии рас-
смотрим в предлагаемой статье.

Аминова Н.А.

**Налогообложение НДС рекламных услуг,
оказанных иностранной компанией российской
организации в рамках агентского договора 55**

Зачастую в условиях современного ведения
бизнеса российские компании привлекают
иностранные организации с целью заключения
с ними договора на оказание рекламных услуг.

Такие договоры также могут быть заключены через иностранных посредников. При подписании подобных договоров закономерно возникает вопрос о необходимости в уплате российского НДС. Кроме того, отечественные компании волнует вопрос о механизме поступления данного налога в бюджет и случаи, когда на них лежит обязанность налогового агента по исчислению, перечислению и уплате НДС. Об этом речь пойдет в данной статье.

Цатурян Е.А.

Налогообложение налогом на прибыль и НДС, выполненных арендатором улучшений арендованного имущества и переданных арендодателю. 61

Арендные отношения в современных экономических условиях приобретают все большую популярность по сравнению с приобретением имущества в собственность. Многие организации производят улучшения арендованного имущества, которые могут быть как делимыми, так и неделимыми. Это делается в целях приведения арендуемого имущества к состоянию, в котором оно будет наиболее полно удовлетворять требованиям арендатора. При передаче неделимых улучшений у сторон договора наряду с гражданско-правовыми вопросами возникают и многочисленные вопросы в области налогообложения. В статье рассмотрены вопросы, связанные с налогообложением выполненных арендатором улучшений арендованного имущества и переданных арендодателю в части налога на прибыль и НДС.

Демишева Т.А.

Сложные вопросы применения стандартных налоговых вычетов по НДФЛ. . 69

Порядок расчета и выплаты стандартных налоговых вычетов по НДФЛ регулирует ст. 218 НК РФ. Подробнее о предоставлении стандартных налоговых вычетов в 2015 г., а также правила, по которым предоставляются стандартные налоговые вычеты на ребенка (детей), вы найдете в предложенной статье.

Ладыгин Д.Ю.

Налогообложение НДФЛ сумм выплат участнику общества, произведенных за счет нераспределенной прибыли прошлых лет 75

В статье рассмотрены спорные вопросы налогообложения дивидендов, выплачиваемых физическим лицам за счет прибыли прошлых лет.

КОММЕНТАРИИ СПЕЦИАЛИСТА

Давидовская И.Л., Анищенко А.В.

В рамках налогового маневра 79

В статье даются комментарии к Федеральному закону от 24.11.2014 № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», который внес изменения в порядок исчисления всех федеральных налогов, а также налога на имущество организаций. Все новации, о которых мы расскажем в нашем комментарии, вступили в силу с 01.01.2015.

КОНСУЛЬТАЦИИ ЮРИСТА

Андрейкин П.А.

Возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям 85

Проверка финансово-хозяйственной деятельности налоговыми органами помимо непосредственных доначислений налогов может также повлечь за собой возбуждение уголовного дела по обстоятельствам, связанным с наличием признаков налоговых преступлений в деятельности проверяемой организации. Особенно актуальным этот риск становится в свете последних изменений в уголовно-процессуальное законодательство и возвращения СК РФ права на самостоятельное возбуждение подобных дел. Что нужно знать о проведении проверок правоохранителями? На что следует обращать особое внимание? Эти вопросы будут рассмотрены в настоящей статье.

CONTENTS

NEWS OF THE DAY	6
------------------------------	---

ACTUAL QUESTION

Kotikova O.

Recalculation of the cadastral value if it is challenging	8
--	---

The article discussed the questions: what is the relationship cadastral and market value; the date on which must be installed market value; who has the right to challenge the results of determining the cadastral value; in which bodies can be challenged by the results determining the cadastral value; challenging the results of the cadastral cost definition in the Commission and in court.

TAX PRACTICE

Shatilova E.

Problematic issues in the application of VAT from advances	18
---	----

Considered in the calculation of the VAT from advances, placing the «advance» of invoices, disputes connected with the taxpayer's obligation of the supplier to pay VAT from advances and the right of the taxpayer-buyer to deduct the VAT amount on the basis of the «advance» of the invoice.

Zelenskaya N.

Separate VAT in respect of transactions not recognized by the implementation	23
---	----

Item 4 tbsp. 170 of the tax code defines the conditions under which the taxpayer is obliged to keep separate records of the amounts of value added tax. In practice, controversial, and under what operations required separate accounting of the amounts of value added tax. The tax code does not regulate the procedure for the separate accounting of VAT. In more detail these and other questions will be addressed in the proposed article.

Krivoruchkina J.

The calculation of value added tax in the framework of the concession contract	31
---	----

Currently becoming increasingly common projects for the construction of large, socially significant objects with complex financing and long cycle of creation. These objects include road, bridge crossings, etc. One of the parties participating in the financing of the project, often is the budget (Federal or municipal). Such projects can be implemented within the framework of the concluded Concession agreements in accordance with the Federal law of 21.07.2005 №115-FZ «On concession agreements». In the process of implementation of the Concession agreements, the participants are often faced with complicated issues of taxation of certain transactions. This article will highlight issues relating to the calculation of value added tax in the process of implementation of the Concession agreements.

Shishkin R.

The Making of the deduction of VAT on the basis of invoices received by the taxpayer after the tax period in which goods (works, services) are accepted for registration, but prior to the deadline for submission of tax Declaration for the specified tax period	42
---	----

In the article the common situation where the period of issuing and receiving invoices do not match. The presence of invoices is one of the essential conditions for the application of VAT deduction, so obvious relevance to determining the tax period in which these deductions will be claimed.

TAXATION

Timakov A.

The bonus depreciation allowance for tax purposes profit	48
---	----

For the purposes of the tax costs associated with the production and sale, are included, in particular, the amount of accrued depreciation (item 2 item 253, senior 256–259.3 tax code). In addition, the organization is entitled to a lump sum to

include the costs of the current reporting (tax) period of up to 10% of the cost of capital investment in the initial cost of the asset (bonus depreciation), and in relation to fixed assets related to the third to seventh depreciation groups up to 30% of their initial value (p. 9 tbsp. 258 of the tax code). Some features of the bonus depreciation allowance will consider in predlagaemoi article.

Aminova N.

VAT Taxation of advertising services rendered by a foreign company of a Russian organization in the framework of the Agency contract55

Often in today's business Russian companies attract foreign organization to conclude with them the contract for the provision of advertising services. Such agreements can also be made through foreign intermediaries. When signing such a contract, the question naturally arises about the need to pay the Russian VAT. In addition, domestic companies are concerned about the mechanism proceeds of this tax to the budget and the cases when they have a responsibility as a tax agent and calculation, transfer and payment of VAT. About this will be discussed in this article.

Tsaturyan E.

Taxation tax on profit and VAT made by the tenant improvements to the leased property and transferred to the lessor.....61

Lease acquire a whole lot of popularity in comparison to the acquisition of property. Many organizations make improvements to the leased property, which can be both separable and inseparable. This is done in order to bring the leased property to the condition in which it will best meet the needs and interests of the tenant. When the transfer is inseparable improvements of the parties to the contract along with civil legal issues arise many questions in the field of taxation. In the article the questions connected with taxation made by the tenant improvements to the leased property and transferred to the lessor in terms of income tax and VAT.

Demicheva T.

Difficult questions of application of the standard tax deductions for personal income tax.....69

The order of calculation and payment standard tax deductions for personal income tax adjusts Art. 218 of the tax code. For more information about providing a standard tax deductions in 2015, as well as the rules according to which feature standard tax deductions for child (Ren) you will find in the proposed article.

Ladygin D.

Taxation personal income tax the amounts paid to such participant produced due to retained profit of previous years75

The article considers issues of taxation of dividends paid to individuals by the profits of the previous years.

COMMENTS OF A SPECIALIST

Davidovskaya I., Anishchenko A.

Under the tax maneuver79

This article contains comments to the Federal law from 24.11.2014 №366-FZ «On amending part two of the Tax code of the Russian Federation and certain legislative acts of the Russian Federation», which introduced changes to the procedure for the calculation of all Federal taxes, and tax on property of organizations. All innovations, which we will cover in our comments, came into effect from 01.01.2015.

LEGAL ADVICE

Andreikin P.

Criminal proceedings for tax crimes85

Audit of financial and economic activities of the tax authorities in addition to direct additional taxes may also result in a criminal case according to the circumstances associated with signs of tax crimes in the activities of the audited organization. Particularly relevant this risk is in the light of recent changes in the criminal procedural legislation and return the RF IC of the right to self-excitation of such cases. What you need to know about inspections by law enforcement officers? You should pay special attention? These issues will be discussed in this article.

НДС, В ВОЗМЕЩЕНИИ КОТОРОГО БЫЛО ОТКАЗАНО ИЗ-ЗА ПРОПУСКА ТРЕХЛЕТНЕГО СРОКА, НЕЛЬЗЯ УЧЕСТЬ В РАСХОДАХ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

НДС, в возмещении которого было отказано из-за пропуска трехлетнего срока на заявление вычета, не является безнадежным долгом. А значит, его нельзя учесть в расходах по налогу на прибыль. К таким выводам пришли суды трех инстанций в ходе рассмотрения дела № А40-11707/14.

Обществом была представлена в налоговую инспекцию уточненная налоговая декларация по налогу на прибыль. В представленной декларации в качестве уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль расходов, не связанных с производством и реализацией, была указана сумма НДС в размере более 1 млрд руб. В ее возмещении было отказано согласно вступившему в силу решению суда (в связи с пропуском срока).

Инспекция сочла включение данной суммы НДС в расходы незаконным и уменьшила Обществу убыток. Не согласившись с решением налогового органа, Общество обратилось в суд.

Свою позицию Общество обосновывало тем, что спорная сумма НДС является безнадежным долгом, так как срок давности истек. Кроме того, по мнению Общества, налоговым законодательством предусмотрен открытый перечень расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, при этом отсутствует запрет на учет в расходах спорных сумм НДС.

Суды поддержали позицию инспекции, указав, что включение спорных сумм НДС в расходы по налогу на прибыль неправомерно. Кроме того, право Общества на возмещение спорной суммы НДС не было признано ни налоговым органом, ни судом, рассматривавшим дело о правомерности отказа в возмещении НДС. Следовательно, инспекция не была обязана выплатить Обществу соответствующие суммы, а значит, возникновение долга Обществом не доказано. Таким образом, признать спорную сумму НДС безнадежным долгом нельзя.

Источник: www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5248322/

НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ МОГУТ ОЦЕНИТЬ КАЧЕСТВО ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ГОСУСЛУГ В НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКЦИЯХ

Начиная с 2015 г., граждане смогут оценить качество предоставления госуслуг в налоговых инспекциях с помощью бесплатного смс-сообщения. На основании мнений граждан в дальнейшем будет сформирована сводная оценка работы руководителей территориальных налоговых органов.

В настоящее время граждане могут оценить три госуслуги ФНС России:

1. Государственная регистрация юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств.
2. Предоставление сведений из ЕГРЮЛ.
3. Бесплатное информирование налогоплательщиков об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов на основании запросов в письменной форме.

Для того чтобы поставить свою оценку деятельности территориальных налоговых органов, необходимо оставить свой номер мобильного телефона сотруднику территориального налогового органа, предоставившему госуслугу. В течение двух-трех дней на предоставленный номер мобильного телефона придет смс-сообщение с номера 0919 Федерального телефонного центра с предложением оценить качество полученной госуслуги по пятибалльной шкале. В ответном бесплатном смс-сообщении требуется указать цифру от 1 до 5. Если ответное сообщение будет содержать отрицательную оценку (от 1 до 3 баллов), то гражданину могут позвонить из Федерального телефонного центра для уточнения того, что именно не понравилось при предоставлении госуслуги.

При оценке качества предоставленных госуслуг следует ориентироваться на следующие критерии:

1. Время предоставления госуслуг.
2. Время ожидания в очереди при получении госуслуг.
3. Вежливость и компетентность сотрудника, взаимодействующего с заявителем при предоставлении госуслуг.
4. Комфортность условий в помещении, в котором оказаны госуслуги.
5. Доступность информации о порядке предоставления госуслуг.

Источник: www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5184232/

ФНС РОССИИ ВНЕДРЯЕТ ПРИНЦИПЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И УПРАВЛЕНИЯ

Принципы стратегического планирования и управления в настоящее время активно применяются не только в крупных компаниях, но и в федеральных и региональных органах власти Российской Федерации. Данные принципы на основе программно-целевого метода реализуются и в Федеральной налоговой службе.

Правовые основы такого планирования определены Федеральным законом от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации», базирующемся на опыте и достижениях отечественной и мировой практики.

В целях внедрения принципов стратегического планирования в Федеральной налоговой службе руководитель ФНС России М.В. Мишустин утвердил Стратегическую карту ФНС России на 2014–2018 гг.

В ее основу легли основные направления деятельности Службы, в рамках которых определен ряд мероприятий. В частности, в Стратегическую карту заложены мероприятия, направленные на: совершенствование налогового администрирования; совершенствование электронного межведомственного взаимодействия; расширение спектра сервисных услуг и повышение качества информирования налогоплательщиков; развитие информационной открытости ФНС России и др.

Подходы стратегического менеджмента и программно-целевого планирования внедрены и успешно применяются в органах исполнительной власти зарубежных стран, уполномоченных в сфере налогообложения.

Источник: www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5185290/

ВСТУПИЛИ В СИЛУ НОВЫЕ ТИПОВЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ О ТЕРРИТОРИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ

Вступили в силу новые типовые положения о территориальных налоговых органах, утвержденные приказом Минфина России от 17.07.2014 № 61н, взамен положений, утвержденных приказом Минфина России от 09.08.2005 № 101н. Документ зарегистрирован в Минюсте России 30.10.2014 № 34539.

Новые типовые положения о территориальных налоговых органах уточняют, в частности, имеющиеся полномочия налоговых органов при осуществлении контрольных мероприятий. Так, типовое положение, касающееся полномочий инспекции ФНС России по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции ФНС России межрайонного уровня, а также типовое положение управления ФНС России по субъекту Российской Федерации дополнены полномочиями по контролю за использованием специальных банковских счетов банковскими платежными агентами (субагентами), платежными агентами и поставщиками. Указанными полномочиями были наделены налоговые органы в соответствии с Федеральным законом от 03.06.2009 № 103-ФЗ «О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами» и Федеральным законом от 27.06.2011 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе».

Кроме того, типовое положение Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации дополнено полномочиями по контролю за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации, применения и полнотой учета выручки денежных средств.

Источник: www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5183442/

В НАЛОГОВЫЕ ИНСПЕКЦИИ НАПРАВЛЕННЫ КОНТРОЛЬНЫЕ СООТНОШЕНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФОРМ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ И НАЛОГОВОГО РАСЧЕТА ПО АВАНСОВОМУ ПЛАТЕЖУ ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ (Письмо ФНС России от 24.12.2014 № БС-4-11/26596 «О направлении контрольных соотношений показателей форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций»)

Контрольные соотношения применяются для проверки достоверности отражения сведений в налоговой отчетности. Формы налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций утверждены приказом ФНС России от 24.11.2011 № ММВ-7-11/895.

Источник: <http://www.consultant.ru/cabinet/stat/2015-01-20/>

УДК 336.226.211

Перерасчет кадастровой стоимости в случае ее оспаривания

Котикова О.В.,

ведущий юрисконсульт, Департамент налогового консультирования
и разрешения налоговых споров, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

В статье предметно рассмотрены вопросы: в чем заключается взаимосвязь кадастровой и рыночной стоимости; дата, на которую должна быть установлена рыночная стоимость; кто наделен правом оспаривать результаты определения кадастровой стоимости; в какие органы могут быть оспорены результаты определения кадастровой стоимости; оспаривание результатов определения кадастровой стоимости в комиссии и в суде.

Ключевые слова: объект недвижимости; имущество; право собственности; кадастровая стоимость; рыночная стоимость; оценочная деятельность; заявление о пересмотре кадастровой стоимости.

Recalculation of the cadastral value if it is challenging

Kotikova O.,

Lead Counsel, Department of Tax consulting and Tax dispute resolution,
KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

The article discussed the questions: what is the relationship cadastral and market value; the date on which must be installed market value; who has the right to challenge the results of determining the cadastral value; in which bodies can be challenged by the results determining the cadastral value; challenging the results of the cadastral cost definition in the Commission and in court.

Key words: object nedvijimosti; property; ownership; cadastral value; market value; valuation activities; a statement on the revision of the cadastral value.

Законодательство различает несколько способов установления кадастровой стоимости, одним из которых является определение кадастровой стоимости в результате рассмотрения споров о результатах ее определения (ст. 3 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности» (далее – Закон № 135-ФЗ)).

Основаниями для пересмотра результатов определения кадастровой стоимости являются: недостоверность сведений об объекте недвижимости, использованных при определении его кадастровой стоимости; установление в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости на дату, по состоянию на которую установлена его кадастровая стоимость (ст. 24.18 Закона № 135-ФЗ). Оба указанных основания могут быть заявлены как в комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, так и в суде.

Взаимосвязь кадастровой и рыночной стоимости

Взаимосвязь кадастровой и рыночной стоимости установлена нормативными актами и разъяснена правоприменительной практикой. Например, в случаях определения рыночной стоимости земельного участка кадастровая стоимость этого земельного участка устанавливается равной его рыночной стоимости (п. 3 ст. 66 Земельного кодекса РФ); государственная кадастровая оценка земель городских и сельских поселений, садоводческих, огороднических и дачных объединений осуществляется на основании статистического анализа рыночных цен и иной информации об объектах недвижимости, а также иных методов массовой оценки недвижимости (п. 5 Правил проведения государственной кадастровой оценки земель, утв. постановлением Правительства РФ от 08.04.2000 № 316), др.

Как отметил Президиум ВАС РФ в постановлении от 28.06.2011 № 913/11 законодательство предусматривает возможность определения кадастровой стоимости недвижимого имущества, внесенной в государственный кадастр недвижимости, посредством указания его рыночной стоимости.

Определение кадастровой стоимости объекта оценки определяется методами массовой оценки рыночной стоимости, установленной и утвержденной в соответствии с законодательством, регулирующим проведение кадастровой оценки (п. 10 федерального стандарта оценки «Цель оценки и виды стоимости» (ФСО № 2), утв. приказом Минэкономразвития России от 20.07.2007 № 255).

Установление рыночной стоимости, полученной в результате индивидуальной оценки объекта, и внесение ее в качестве кадастровой стоимости направлено прежде всего на уточнение результатов массовой оценки, полученной без учета уникальных характеристик конкретного объекта недвижимости (постановление Президиума ВАС РФ от 25.06.2013 № 10761/11). Следовательно, установление кадастровой стоимости посредством указания рыночной стоимости призвано установить оценку объекта недвижимости с учетом его индивидуальных характеристик.

Дата, на которую должна быть установлена рыночная стоимость

В случае оспаривания результатов определения кадастровой стоимости рыночная стоимость объекта недвижимости должна быть уста-

новлена на дату, по состоянию на которую установлена его кадастровая стоимость (ст. 24.18 Закона № 135-ФЗ). Иными словами, рыночная стоимость, подлежащая внесению в государственный кадастр недвижимости в качестве кадастровой, должна быть сопоставима с результатами массовой оценки и не может быть определена произвольно, на произвольную дату.

Закон № 135-ФЗ прямо не устанавливает ту дату, которую следует считать датой установления кадастровой стоимости. Однако в правоприменительной практике под такой датой понимается дата, которая использована оценщиком, осуществившим кадастровую оценку, в качестве даты оценки (дата, по состоянию на которую определена кадастровая стоимость объектов недвижимости) и указана в вводной части отчета об определении кадастровой стоимости (приказ Минэкономразвития России от 29.07.2011 № 382 «Об утверждении требований к отчету об определении кадастровой стоимости»).

В случае отсутствия такой даты в отчете оценщика она может быть установлена исходя из сведений, содержащихся в акте органа исполнительной власти субъекта, которым утверждены результаты государственной кадастровой оценки (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.10.2014 № 09АП-38250/2014-АК).

Установление кадастровой стоимости в размере рыночной **не означает недостоверности прежней кадастровой стоимости**. И в этой связи законодательство не предусматривает возможности установления кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости за уже прошедший период времени (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.10.2014 № 09АП-38250/2014-АК).

Кто наделен правом оспаривать результаты определения кадастровой стоимости

Споры об установлении кадастровой стоимости, равной рыночной, могут быть инициированы физическими, юридическими лицами, а также органами государственной власти, органами местного самоуправления в отношении объектов недвижимости, находящихся в государственной или муниципальной собственности (ст. 24.18 Закона № 135-ФЗ).

Физические и юридические лица вправе оспаривать кадастровую стоимость лишь в случае, если результаты определения кадастровой стоимости затрагивают их права и обязанности.

К числу таких случаев относятся: наличие у лица права собственности на объект недвижимости, налог с которого рассчитывается исходя из величины кадастровой стоимости; наличие у лица права аренды в случаях, когда кадастровая стоимость используется для расчета арендной платы и по условиям договора аренды подлежит изменению в случае изменения кадастровой стоимости.

Данный вывод подтверждают определение КС РФ от 01.03.2011 № 281-0-0; постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.12.2014 по делу № А40-55800/14.

В постановлении от 22.12.2014 по делу № А40-52447/2014 Арбитражный суд Московского округа признал самостоятельный интерес у арендатора для обращения в суд в целях установления кадастровой стоимости, равной рыночной стоимости объекта недвижимости, отмечая, что соответствующих ограничений для арендатора действующее законодательство не содержит.

Выплата выкупной стоимости за земельные участки, подлежащие изъятию для государственных или муниципальных нужд, либо выкупной стоимости за здания, сооружения или другое недвижимое имущество, находящееся на изымаемом земельном участке, к таким случаям не относится, поскольку в данных случаях при определении выкупной стоимости учитывается рыночная стоимость, а не кадастровая (ст. 236, 279–282 ГК РФ; постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.06.2013 по делу № А40-9908/13).

Обращаем внимание, что правовое значение для правомерности обращения в суд с иском об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости имеет не потенциальная угроза нарушения прав лица, а именно свершившийся факт нарушения его прав. Так, в постановлении арбитражного суда Московского округа от 19.12.2014 по делу № А40-55800/14 установил не только факт наличия в договоре аренды условия об изменении арендной платы в случае изменения кадастровой стоимости на земельный участок, но и установил факт направления арендатору уведомления об увеличении ставки арендной платы в связи с увеличением кадастровой стоимости земельного участка.

При отсутствии нарушения прав суд отказывает в удовлетворении заявленных требований. Данный исход имел место в постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.06.2013 по делу № А40-9908/13, в котором суд отметил, что кадастровая стоимость не влияет на размер выкупной стоимости изымаемого для государственных нужд земельного участка.

В какие органы могут быть оспорены результаты определения кадастровой стоимости

Результаты определения кадастровой стоимости могут быть оспорены в суде и в комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости (далее – комиссия). При этом для физических лиц и для юридических лиц правила оспаривания кадастровой стоимости отличны.

Для оспаривания физическими лицами результатов определения кадастровой стоимости в суде предварительное обращение в комиссию не является обязательным. Следовательно, физические лица вправе по своему усмотрению обратиться в суд без обращения в комиссию, либо

сначала обратиться в комиссию, а в случае отклонения заявления комиссией или не рассмотрения заявления в установленный срок – в суд.

Юридические лица в порядке соблюдения обязательного досудебного порядка обжалования результатов кадастровой оценки обязаны сначала оспорить кадастровую стоимость в комиссии и только в дальнейшем в суде в тех случаях, когда поданное заявление было отклонено комиссией или не было рассмотрено в срок.

В случае оспаривания результатов определения кадастровой стоимости в суде решение комиссии не является предметом рассмотрения при рассмотрении требований заявителя (ст. 24.18 Закона № 135-ФЗ).

Оспаривание результатов определения кадастровой стоимости в комиссии

Пересмотр кадастровой стоимости в комиссии производится на основании заявления в соответствии с Порядком создания и работы комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости утвержден приказом Минэкономразвития России от 04.05.2012 № 263 (далее – Порядок).

Заявителями могут выступить юридические лица, физические лица в случае, если результаты определения кадастровой стоимости затрагивают права и обязанности этих лиц, а также органы государственной власти, органы местного самоуправления в отношении объектов недвижимости, расположенных на территории субъекта Российской Федерации или муниципального образования.

Заявление о пересмотре кадастровой стоимости может быть подано в комиссию в период с даты внесения в государственный кадастр недвижимости результатов определения кадастровой стоимости по дату внесения в государственный кадастр недвижимости результатов определения кадастровой стоимости, полученных при проведении очередной государственной кадастровой оценки или в соответствии со ст. 24.19 Закона № 135-ФЗ, но не позднее чем в течение пяти лет с даты внесения в государственный кадастр недвижимости оспариваемых результатов определения кадастровой стоимости (ст. 24.18 Закона № 135-ФЗ).

Порядок предусматривает, что заявление о пересмотре кадастровой стоимости должно содержать сведения о правообладателе объекта недвижимости, в отношении которого подается заявление о пересмотре кадастровой стоимости (фамилия, имя, отчество и адрес места жительства (в случае, если правообладателем объекта недвижимости является физическое лицо), наименование юридического лица, почтовый адрес и место нахождения (в случае, если правообладателем объекта недвижимости является юридическое лицо). К заявлению должны быть приложены:

— кадастровая справка о кадастровой стоимости объекта недвижимости, содержащая сведения об оспариваемых результатах определения кадастровой стоимости;

— нотариально заверенная копия правоустанавливающего или правоудостоверяющего документа на объект недвижимости в случае, если заявление о пересмотре кадастровой стоимости подается лицом, обладающим правом на объект недвижимости;

— документы, подтверждающие недостоверность сведений об объекте недвижимости, использованных при определении его кадастровой стоимости, в случае, если заявление о пересмотре кадастровой стоимости подается на основании недостоверности указанных сведений;

— отчет, составленный на бумажном носителе и в форме электронного документа, в случае, если заявление о пересмотре кадастровой стоимости подается на основании установления в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости;

— положительное экспертное заключение на бумажном носителе и в форме электронного документа, подготовленное экспертом или экспертами саморегулируемой организации оценщиков, членом которой является оценщик, составивший отчет, о соответствии отчета об оценке рыночной стоимости объекта оценки требованиям законодательства Российской Федерации об оценочной деятельности, в том числе требованиям настоящего Федерального закона, федеральных стандартов оценки и других актов уполномоченного федерального органа, осуществляющего функции по нормативно-правовому регулированию оценочной деятельности, требованиям стандартов и правил оценочной деятельности такой саморегулируемой организации оценщиков в случаях, установленных этим уполномоченным федеральным органом, и в порядке, которые предусмотрены порядком создания и работы комиссии (ст. 24.18 ФЗ № 135-ФЗ, п. 13 Порядка).

Заявление о пересмотре кадастровой стоимости без приложения указанных документов к рассмотрению не принимается и рассматривается в течение одного месяца с даты поступления заявления в комиссию.

Заявитель должен быть извещен о дате рассмотрения заявления не позднее чем за пять рабочих дней до заседания комиссии и вправе присутствовать на заседании комиссии.

В случае, если комиссией установлено, что при определении кадастровой стоимости объекта недвижимости использовались недостоверные сведения, комиссия принимает решение о пересмотре его кадастровой стоимости. В случае, если недостоверность сведений об объекте недвижимости, использованных при определении его кадастровой стоимости, не подтверждена, комиссия принимает решение об отклонении заявления о пересмотре кадастровой стоимости (п. 19 Порядка). В случае, если заявление о пересмотре кадастровой стоимости подано по основанию установления в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости, указанной в отчете об оценке объекта недвижимости, и такая рыночная стоимость отличается от его кадастровой стоимости не более чем на тридцать процентов,

комиссия принимает решение об определении кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости. Если рыночная стоимость объекта недвижимости отличается от его кадастровой стоимости более чем на тридцать процентов, комиссия принимает решение об отклонении заявления о пересмотре кадастровой стоимости, за исключением случаев, если заявителем представлено положительное экспертное заключение (если отчет об оценке рыночной стоимости составлен оценщиками, являющимися членами разных саморегулируемых организаций оценщиков, – положительные экспертные заключения соответствующих саморегулируемых организаций оценщиков), соответствующее требованиям, установленным к нему законодательством Российской Федерации, и содержание и оформление отчета об оценке рыночной стоимости объекта недвижимости соответствуют требованиям ст. 11 Федерального закона, требованиям к содержанию отчета об оценке, к описанию в отчете об оценке информации, используемой при проведении оценки, установленным федеральными стандартами оценки.

Иных актов, кроме решения об определении кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости или решения об отклонении заявления о пересмотре кадастровой стоимости, комиссия принять не вправе.

Данный вывод можно проиллюстрировать на примере постановления Третьего арбитражного апелляционного суда от 25.09.2013 по делу № А74-2392/2013, в котором суд отметил, что «Порядок предусматривает единственный возможный результат осуществления государственной функции – принятие решения. Ни один из нормативных актов, регулирующих работу комиссии, не предусматривает такого результата осуществления государственной функции, как указание «решение не принято».

О принятом решении комиссия в течение пяти рабочих дней уведомляет заявителя, а также орган местного самоуправления. В случае принятия комиссией решения о пересмотре результатов определения кадастровой стоимости в течение пяти рабочих дней с даты его принятия комиссия направляет в территориальное управление Росреестра и кадастровую палату субъекта копию указанного решения (ст. 24.18 Закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ; п. 21 Порядка).

Оспаривание результатов определения кадастровой стоимости в суде

Подведомственность и подсудность

В соответствии с подп. 8 ч. 1 ст. 26 ГПК РФ дела об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости подведомственны судам общей юрисдикции и подсудны Верховному суду республики, краевому, областному суду, суду города федерального значения, суду автономной области и суду автономного округа. Данное нововведение об исключении из подведомственности арбитражных судов

дел об оспаривании кадастровой стоимости было введено в действие Федеральным законом от 04.06.2014 № 143-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с изменением подведомственности некоторых категорий дел, рассматриваемых судами общей юрисдикции и арбитражными судами».

В соответствии со ст. 16 данного закона он вступает в силу по истечении ста восьмидесяти дней после дня вступления в силу Закона Российской Федерации о поправке к Конституции Российской Федерации от 05.02.2014 № 2-ФКЗ «О Верховном суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации».

Названный закон вступил в силу со дня его официального опубликования – 06.02.2014. Следовательно, 06.08.2014 является датой вступления в силу изменений, внесенных Законом № 143-ФЗ, и именно с этой даты дела об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости подведомственны судам общей юрисдикции.

Таким образом, в случае, если дела по спорам о результатах определения кадастровой стоимости были возбуждены на основании заявлений, поданных в арбитражные суды до 06.08.2014, и производства по ним на эту дату завершены не были, такие дела подлежат рассмотрению арбитражными судами по правилам АПК РФ. В противном случае надлежащим судом по такого рода искам является суд общей юрисдикции (постановление арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.12.2014 по делу № А27-14914/2014).

Лица, участвующие в деле

Поскольку о лицах, уполномоченных оспаривать результаты определения кадастровой стоимости, было изложено выше, то в настоящем разделе остановимся на установлении надлежащего ответчика по искам.

В силу подп. 5.1.26 Положения о Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии, утв. постановлением Правительства РФ от 01.06.2009 № 457 (в ред. постановления Правительства от 09.12.2014 № 1343), Росреестр наделен полномочиями по определению кадастровой стоимости объектов недвижимости при осуществлении государственного кадастрового учета ранее не учтенных объектов недвижимости, включении в государственный кадастр недвижимости сведений о ранее учтенном объекте недвижимости или внесении в государственный кадастр недвижимости соответствующих сведений при изменении качественных и (или) количественных характеристик объектов недвижимости, влекущем за собой изменение их кадастровой стоимости.

Приказом Росреестра от 26.12.2011 № П/531 федеральное государственное бюджетное учреждение «Федеральная кадастровая палата Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии» наделено полномочиями по определению кадастровой

стоимости вновь учтенных объектов недвижимости и объектов недвижимости, в отношении которых произошло изменение их количественных и (или) качественных характеристик.

Таким образом, при обращении в суд надлежащими ответчиками по искам об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости являются Федеральное государственное бюджетное учреждение «Федеральная кадастровая палата Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии» и Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии (аналогичный вывод следует из определения ВАС РФ от 30.07.2013 № ВАС-9246/13; постановления Арбитражного суда Московского округа от 19.12.2014 по делу № А40-55800/14).

В качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, могут быть привлечены исполнительный орган государственной власти субъекта Российской Федерации, орган местного самоуправления (если региональным законодательством он наделен правом принятия решения о проведении кадастровой оценки). Это обусловлено тем, что указанные органы выступают заказчиками проведения государственной кадастровой оценки объектов недвижимости и утверждают результаты проведенной оценки (ст. 24.12, 24.17 Закона № 135-ФЗ).

Некоторые нюансы судебного оспаривания результатов определения кадастровой стоимости

Рыночная стоимость объекта недвижимости устанавливается на дату определения кадастровой стоимости этого объекта, не влияет на определение момента, с которого установленная вступившим в законную силу судебным актом рыночная стоимость применяется в качестве кадастровой стоимости. В этой связи не представляется возможным просить суд установить кадастровую стоимость объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости за уже прошедший период времени (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.10.2014 № 09АП-38250/2014-АК).

В случае, если суд при оценке заключения независимого оценщика о рыночной стоимости объекта недвижимости придет к выводу о недостоверности этого доказательства, лицо, по заказу которого оценщик подготовил данное заключение, вправе предъявить к последнему соответствующие гражданско-правовые требования (постановление Президиума ВАС РФ от 11.02.2014 № 1383/13).

Срок начала применения кадастровой стоимости

Новая кадастровая стоимость, установленная в результате оспаривания первоначальной, подлежит применению для предусмотренных законодательством РФ целей с 1 января календарного года, в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания (ч. 5 ст. 24.20 Закона № 135-ФЗ).

Данное установление было введено Федеральным законом от 21.07.2014 №225-ФЗ при внесении изменений в Федеральный закон №135-ФЗ.

Приведенный подход воспроизведен в нормах законодательства о налогах и сборах применительно к налогу на имущество физических лиц и земельному налогу Федеральным законом от 04.10.2014 №284-ФЗ «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса РФ и признании утратившим силу Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц».

В письме Минфина России от 29.09.2014 №03-05-РЗ/48574 отмечено, что изменения, предусмотренные Федеральным законом от 21.07.2014 №225-ФЗ, применяются к сведениям о кадастровой стоимости, установленной в результате рассмотрения заявлений о пересмотре кадастровой стоимости, поданных после 22.07.2014, а также заявлений о пересмотре кадастровой стоимости, поданных, но не рассмотренных на указанную дату. Данная позиция отражена в постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.10.2014 по делу №А35-3206/2014, в котором суд отметил, что в данном случае законодательством не предусмотрено распространение действия закона на отношения, возникшие до введения его в действие.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Федеральный закон от 04.10.2014 №284-ФЗ «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса РФ и признании утратившим силу Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Федеральный закон от 29.07.1998 №135-ФЗ «Об оценочной деятельности» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Федеральный закон от 21.07.2014 №225-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Постановление Правительства РФ от 08.04.2000 №316 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Положение о Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии, утв. постановлением Правительства РФ от 01.06.2009 №457 (в ред. постановления Правительства от 09.12.2014 №1343) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Постановления Президиума ВАС РФ от 25.06.2013 №10761/11; 11.02.2014 №1383/13 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
9. Постановления Третьего арбитражного апелляционного суда от 25.09.2013 по делу №А74-2392/2013; Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.12.2014 по делу №А27-14914/2014 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
10. Письмо Минфина России от 29.09.2014 №03-05-РЗ/48574 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

УДК 336.225

Проблемные вопросы применения НДС с авансов

Шатилова Е.С.,
ведущий юрисконсульт,
Департамент правового консалтинга и налоговой практики, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Рассмотрены вопросы исчисления НДС с авансов, выставления «авансовых» счетов-фактур, спорные вопросы, связанные с обязанностью налогоплательщика-поставщика уплатить НДС с авансов и правом налогоплательщика-покупателя принять к вычету сумму НДС на основании «авансового» счета-фактуры.

Ключевые слова: налогоплательщик; покупатель; аванс; НДС; НДС с авансов; «авансовые» счета-фактуры; вычеты НДС.

Problematic issues in the application of VAT from advances

Shatilova E.,
Lead Counsel, Department of Legal consulting and Tax practice , KSK Group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Considered in the calculation of the VAT from advances, placing the «advance» of invoices, disputes connected with the taxpayer's obligation of the supplier to pay VAT from advances and the right of the taxpayer-buyer to deduct the VAT amount on the basis of the «advance» of the invoice.

Key words: taxpayer; the buyer; advance; VAT; VAT from advances; the «advance» of the invoices, the VAT deductions.

В соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ налогоплательщик должен включить в налоговую базу сумму полученной предоплаты. На основании п. 1 ст. 167 НК РФ налоговую базу по НДС необходимо определять на одну из более ранних дат: отгрузки товаров или получения оплаты от покупателя. Соответственно, налогоплательщик обязан начислить НДС при поступлении от покупателя аванса в счет предстоящих поставок (выполнения работ, оказания услуг).

Из указанного правила есть исключения – так, в соответствии с п. 13 ст. 167 НК РФ, в случае получения налогоплательщиком – изготовителем товаров (а также работ, услуг) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев (перечень указанных товаров, ра-

бот, услуг утверждается Правительством РФ), налогоплательщик-изготовитель вправе определять момент определения налоговой базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров при наличии раздельного учета осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам.

В случае, если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или день передачи имущественных прав, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты *также возникает момент определения налоговой базы* (п. 14 ст. 167 НК РФ).

В соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ при исчислении НДС с авансов применяется *расчетная ставка НДС* – при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной п. 2 (10%) или п. 3 (18%) рассматриваемой статьи, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (то есть 10/110 и 18/118). На основании п. 3 ст. 168 НК РФ счет-фактуру необходимо выписать и предъявить покупателю или заказчику не позднее чем через пять календарных дней после получения аванса.

После отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) в счет полученного ранее аванса продавец имеет право поставить ранее начисленный НДС с суммы аванса к вычету (п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 НК РФ). Согласно ст. 163 НК РФ налоговым периодом по НДС является квартал. Нередки ситуации, когда аванс получен и товары отгружаются в одном и том же периоде.

Возникает вопрос: *о необходимости исчисления аванса с предоплаты и выставления счета-фактуры продавцом?*

На уровне судебной практики данный вопрос был разрешен еще в 2006 г., когда Президиум ВАС РФ в постановлении от 27.02.2006 № 10927/05 указал, что платеж в счет отгрузки в том же периоде не может рассматриваться как предоплата за предстоящие поставки.

Президиум ВАС РФ в постановлении от 10.03.2009 № 10022/08, рассматривая спор в отношении применения налогового вычета по НДС по счетам-фактурам, не содержащим номера платежных поручений, изложил аналогичную позицию – *платеж, поступивший налогоплательщику в том же налоговом периоде, в котором произошла фактическая реализация товаров, не является авансовым.*

Аналогичные выводы сделаны, например, в постановлениях ФАС Московского округа от 19.04.2013 № А40-86167/12-108-111; 16.10.2012 по делу № А40-11357/12-140-54; ФАС Западно-Сибирского округа от 16.02.2012 № А81-6195/2010.

Иной позиции придерживается Минфин России, который в письме от 12.10.2011 № 03-07-14/99 отметил: если предоплата получена в одном периоде с отгрузкой товара, налоговая база по НДС исчисляется как на день получения предоплаты, так и на день отгрузки товаров.

Аналогичную позицию заняла ФНС России, которая в письме от 20.07.2011 № ЕД-4-3/11684 разъяснила: если сумма аванса получена в одном налоговом периоде с реализацией, то в декларации по НДС за истекший налоговый период отражаются и суммы НДС, исчисленные с сумм авансовых платежей и с реализации.

Неоднозначным является вопрос в отношении обязанности налогоплательщика начислить налог и выставить счет-фактуру в случае, когда товары были отгружены (услуги оказаны, работы выполнены) не позднее чем через пять календарных дней после получения аванса. Согласно позиции Минфина России, выраженной, например, в письме от 12.10.2011 № 03-07-14/99, счет-фактуру на аванс налогоплательщик может не оформлять и, следовательно, налог с аванса не начислять. Вместе с тем ФНС России высказывалось мнение, на основании которого действия по выставлению счета-фактуры следует произвести налогоплательщику в любом случае, независимо от отрезка времени, прошедшего с момента получения аванса и до момента реальной отгрузки товара (см. напр., письма ФНС России от 10.03.2011 № КЕ-4-3/3790; 15.02.2011 № КЕ-3-3/354@).

Немалое количество вопросов вызывает ситуация, связанная с действиями налогоплательщика в случае *расторжения договора (а также изменения его условий или новацией)*.

Как ранее указывалось, в общем случае суммы НДС, исчисленные **продавцом** с сумм предоплаты в счет предстоящей поставки товаров, подлежат вычету с даты отгрузки товаров (п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 НК РФ).

На основании абз. 2 п. 5 ст. 171 НК РФ суммы НДС, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, реализуемых на территории РФ, *подлежат вычету* в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

В соответствии с п. 4 ст. 172 НК РФ вычеты сумм НДС, указанных в п. 5 ст. 171 НК РФ, производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа.

На основании подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ суммы НДС, ранее принятые к вычету *покупателем* в отношении предоплаты в счет предстоящих поставок товаров, подлежат *восстановлению* в том налоговом периоде, в котором суммы НДС по приобретенным товарам подлежат вычету в порядке, установленном НК РФ, или в том налоговом периоде, в котором произошло изменение условий либо расторжение соот-

ветствующего договора и возврат соответствующих сумм предоплаты, полученных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров.

Также возникают вопросы в ситуации, когда предоплата (аванс в счет предстоящих поставок) получена в одном периоде с расторжением договора.

Налоговое законодательство не устанавливает норм относительно обязанности налогоплательщика включать в налоговую базу сумму предоплаты, если она получена в одном периоде с расторжением договора (изменением его условий или новацией).

Минфин России и ФНС России отстаивают позицию, согласно которой обязанность налогоплательщика отразить в декларации суммы полученной предоплаты сохраняется и в том случае, когда получение и возврат авансовых платежей в силу расторжения договора между покупателем и поставщиком осуществляются в течение одного налогового периода, то есть применяется общеустановленный порядок. При этом при наличии документов, свидетельствующих о возврате предоплаты, и при условии изменения или расторжения договора он вправе в том же периоде заявить к вычету соответствующую сумму налога (письма Минфина России от 16.10.2012 № 03-07-11/426; ФНС России от 24.05.2010 № ШС-37-3/2447).

Судебная практика, напротив, исходит из того, что при получении и возврате аванса в одном налоговом периоде рассматриваемая сумма не увеличивает налоговую базу по НДС (постановления ФАС Центрального округа от 21.03.2013 по делу № А64-5557/2011; ФАС Поволжского округа от 19.04.2011 по делу № А55-19268/2010).

Отдельно необходимо остановиться на случаях осуществления сторонами **взаимозачетов**.

На основании ст. 410 ГК РФ обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо не указан или определен моментом востребования. При этом для проведения зачета достаточно заявления одной стороны.

В письме Минфина России от 01.04.2014 № 03-07-РЗ/14444 рассматривается порядок действия сторон в ситуации, когда покупатель и поставщик осуществляют взаимные поставки товаров.

Минфин России расценивает осуществление налогоплательщиками взаимозачета в отношении сумм предварительной оплаты, полученных взаимно, в качестве прекращения обязательства по возврату указанных сумм оплаты. Поэтому в целях применения НДС суммы предоплаты, в отношении которых осуществлен взаимозачет, следует считать возвращенными.

Таким образом, суммы НДС, исчисленные и уплаченные в бюджет продавцами товаров по полученным друг от друга суммам предоплаты, подлежат вычетам **у поставщика** при заключении соглашения о взаимозачете. При этом Минфином России отдельно рассматривается ситуация, при которой суммы предоплаты по расторгнутому договору

поставки товаров засчитываются в счет поставки товаров по новому договору.

По мнению Минфина России, в данном случае абз. 2 п. 5 ст. 171 НК РФ не применяется (в связи с отсутствием возврата соответствующей суммы предоплаты), сумма НДС, исчисленная и уплаченная продавцом с суммы предоплаты, принимается к вычету при фактической отгрузке товаров по новому договору.

В письме Минфина России от 11.09.2012 № 03-07-08/268 прекращения обязательства налогоплательщика по возврату сумм предоплаты путем проведения зачета встречного однородного требования расценивается в качестве возврата сумм аванса (предоплаты). Соответственно, поскольку суммы НДС, исчисленные и уплаченные в бюджет налогоплательщиком при получении сумм предоплаты, принимаются к вычету в случае расторжения договора на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), то и в случае проведения зачета встречного однородного требования применяются аналогичные последствия.

В отношении покупателя, по мнению Минфина России (письмо от 01.04.2014 № 03-07-ПЗ/14444), действует общий порядок – в случае принятия покупателем сумм НДС с авансов к вычету указанные суммы налога восстанавливаются на основании подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ при заключении соглашения о взаимозачете. Данный порядок поддержан и на уровне судебной практики (постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.04.2014 по делу № А21-5303/2013).

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Письма Минфина России 12.10.2011 № 03-07-14/99; 12.10.2011 № 03-07-14/99; 16.10.2012 № 03-07-11/426; 01.04.2014 № 03-07-ПЗ/14444; 11.09.2012 № 03-07-08/268 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Письма ФНС России от 20.07.2011 № ЕД-4-3/11684; 10.03.2011 № КЕ-4-3/3790; 15.02.2011 № КЕ-3-3/354@; 24.05.2010 № ШС-37-3/2447 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Постановления Президиума ВАС РФ от 27.02.2006 № 10927/05; 10.03.2009 № 10022/08 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Постановления ФАС Московского округа от 19.04.2013 № А40-86167/12-108-111; 16.10.2012 по делу № А40-11357/12-140-54; ФАС Западно-Сибирского округа от 16.02.2012 № А81-6195/2010; ФАС Центрального округа от 21.03.2013 по делу № А64-5557/2011; ФАС Поволжского округа от 19.04.2011 по делу № А55-19268/2010; ФАС Западно-Сибирского округа от 25.05.2012 по делу № А03-13944/2011; ФАС Северо-Западного округа от 15.04.2014 по делу № А21-5303/2013 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

УДК 336.226.322

Раздельный учет НДС в отношении операций, не признаваемых реализацией

Зеленская Н.В.,

ведущий юрист-консульт,

Департамент правового сопровождения бизнеса, КСК групп

109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3

E-mail: info@kskgroup.ru

Пункт 4 ст. 170 НК РФ определяет условия, при которых налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога на добавленную стоимость. На практике возникают спорные вопросы в части того, при каких именно операциях обязателен раздельный учет сумм налога на добавленную стоимость. НК РФ не регулирует порядок ведения раздельного учета сумм НДС. Более подробно эти и другие вопросы будут рассмотрены в предлагаемой статье.

Ключевые слова: раздельный учет сумм НДС; операции, подлежащие налогообложению налогом на добавленную стоимость; операции облагаемые; операции необлагаемые; операции, не признаваемые реализацией.

Separate VAT in respect of transactions not recognized by the implementation

Zelenskaya N.,

Lead Counsel, Department of Legal support of business, KSK group

109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, page 3

E-mail: info@kskgroup.ru

Item 4 tbsp. 170 of the tax code defines the conditions under which the taxpayer is obliged to keep separate records of the amounts of value added tax. In practice, controversial, and under what operations required separate accounting of the amounts of value added tax. The tax code does not regulate the procedure for the separate accounting of VAT. In more detail these and other questions will be addressed in the proposed article.

Key words: separate VAT; transactions subject to taxation by the value-added tax, taxable, non-taxable transactions; transactions that are not recognized by the implementation.

Раздельный учет НДС предусмотрен п. 4 ст. 170 НК РФ и применяется в случаях, когда налогоплательщик осуществляет одновременно с операциями, подлежащими налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями настоящей статьи.

Статья 149 НК РФ содержит перечень операций, не подлежащих налогообложению НДС (освобождаемых от налогообложения). В правоприменительной практике возник вопрос: *будут ли применяться положения п. 4 ст. 170 НК РФ при совершении налогоплательщиком операций, не являющихся объектом налогообложения налога на добавленную стоимость?*

Операции, не являющиеся объектом налогообложения, указаны в п. 2 ст. 146 НК РФ. К операциям, не являющимся объектом налогообложения налога на добавленную стоимость, законодатель относит в том числе и операции, не признаваемые реализацией товаров, работ или услуг по п. 3 ст. 39 НК РФ. В п. 3 ст. 39 НК РФ установлены операции, которые не признаются реализацией товаров, работ или услуг.

Правовая позиция судебных инстанций по применению п. 4 ст. 170 НК РФ нашла свое отражение в постановлении Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 № 1407/11; определении КС РФ от 04.06.2013 № 966-О.

По мнению судебных инстанций, налогоплательщик должен осуществлять отдельный учет налога на добавленную стоимость в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ при наличии облагаемых налогом на добавленную стоимость операций, операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), и операций, не являющихся объектом налогообложения.

Президиум ВАС РФ в постановлении от 05.07.2011 № 1407/11 разъяснил: предусмотренное п. 4 ст. 170 Кодекса правило ведения отдельного учета сумм этого налога по приобретенным товарам (работам, услугам) касается случаев, когда налогоплательщик осуществляет одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (исключенные из налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным гл. 21 Кодекса. Иное толкование п. 4 ст. 170 Кодекса не согласуется с изложенным в п. 2 этой статьи общим порядком отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг).

В постановлении от 05.07.2011 № 1407/11 Президиум ВАС РФ указал, что общество не вправе предъявлять к налоговому вычету суммы НДС, уплаченные в составе общехозяйственных расходов, в части (пропорции), приходящейся на операции по производству и реализации товаров (работ, услуг), не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ.

Конституционный суд РФ пояснил, что суммы «входного» НДС по операциям, не признаваемым объектами обложения НДС, подлежат отнесению на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ, что предполагает отдельный учет (определение КС РФ от 04.06.2013 № 966-О).

Иными словами, при расчете доли совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, расходы по операциям, не признаваемым реализацией по НК РФ, по общему правилу должны учитываться при ведении отдельного учета сумм НДС по п. 4 ст. 170 НК РФ.

Фактически правовая позиция об обязательности ведения отдельного учета при осуществлении налогоплательщиком операций, не явля-

ющихся объектом обложения НДС, изложена в письмах Минфина России от 14.09.2009 № 03-07-11/223; 25.03.2012 № 03-07-08/92; 19.01.2012 № 03-07-08/07.

Согласно п. 4 ст. 170 НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

— учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с п. 2 настоящей статьи – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;

— принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;

— принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения, и с учетом особенностей, установленных п. 4.1 настоящей статьи.

Налогоплательщик обязан вести отдельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций. В противном случае при отсутствии у налогоплательщика отдельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Исходя из толкования вышеуказанных статей, п. 4 ст. 170 НК РФ применим к операциям, не признаваемым реализацией товаров, работ или услуг, не являющимся объектом налогообложения НДС.

В силу общих положений п. 4.1 ст. 170 НК РФ пропорция рассчитывается исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), не облагаемых (облагаемых) НДС, в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период – квартал.

По вопросу налогообложения операций по выдаче займа, не относящихся к объекту налогообложения НДС, имеются разъяснения.

Минфин России в письмах от 02.04.2009 № 03-07-07/27; 28.04.2008 № 03-07-08/104, ФНС России в письме от 06.11.2009 № 3-1-11/886 отмечают, что осуществление операций по выдаче займа влечет необходимость ведения раздельного учета по НДС.

Имеются судебные решения, отражающие противоположную правовую позицию. В постановлении от 03.12.2013 № Ф05-15349/2012 по делу № А40-42660/12-99-237 ФАС Московского округа ссылается на вступившие в законную силу судебные акты по делам № А40-118443/09-127-878; № А40-157813/09-108-1216; № А40-14906/10-112-111; № А40-94318/10-13-438 по спорам между теми же лицами, установившими, что спорные операции общества по предоставлению заемных средств не являются деятельностью по оказанию услуг и не признаются реализацией.

По мнению суда, осуществление обществом, не являющимся финансовой организацией, операций по предоставлению третьим лицам займов в денежной форме реализацией услуг не признается; операции по предоставлению заемных средств не являются деятельностью по оказанию услуг; необходимость ведения раздельного учета сумм НДС и деления «входного» НДС по спорным операциям отсутствует.

В частности, ФАС Московского округа в постановлении от 21.12.2010 № КА-А40/14451-10 по делу № А40-14906/10-112-111, применяя п. 3 ст. 39 НК РФ, определил, что осуществляемые Обществом, не обладающим статусом финансовой организации, операции по предоставлению третьим лицам займов в денежной форме реализацией услуг не признаются, поскольку не имеют признаков, предусмотренных п. 5 ст. 38, подп. 1 п. 3 ст. 39 НК РФ. Отмечено, что осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты, не признается реализацией товаров (работ, услуг), заключению о том, что полученные по займам проценты не признаются ценой услуги. Суд признал, что указанные операции не являются ни облагаемыми, ни не облагаемыми (льготными) НДС операциями, и не подпадают под действие гл. 21 НК РФ.

Суды придерживаются различных правовых позиций по вопросу применения норм права. В постановлении арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.12.2014 № Ф07-8639/14 по делу № А56-67947/2013 указано, что поскольку доходы Общества, связанные с предоставлением займов, освобождены от обложения НДС, то при учете своих общехозяйственных расходов налогоплательщик был обязан при исчислении НДС применить положения Кодекса о раздельном учете.

Анализ судебной практики и положений писем Минфина России, ФНС России позволяет утверждать о значительных налоговых рисках в случае принятия налогоплательщиком позиции об отсутствии необходимости ведения раздельного учета при осуществлении операций по займам. Если рассматривать сделки с использованием векселей, то здесь будет иметь значение, является ли вексель предметом сделки или средством платежа.

При использовании векселя как средства платежа для расчетов с контрагентами выбытие векселя, по мнению судов, в этом случае не

является реализацией ценной бумаги. Передачу векселя третьего лица в оплату за товары (работы, услуги) нельзя рассматривать как осуществление не облагаемой НДС операции, требующей ведения раздельного учета НДС. Суды полагают, что вексель является товаром, а передача его является реализацией в силу ст. 146 НК РФ только в том случае, если право собственности на вексель переходит от одного лица к другому по договору купли-продажи, в котором сам вексель выступает как объект купли-продажи.

Данная правовая позиция изложена в постановлении Пленума ВАС РФ от 04.12.2000 № 14 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с обращением векселей» и подтверждается на уровне судов федеральных округов (постановления ФАС Московского округа от 18.05.2012 № А40-94475/11-115-295; 24.12.2010 № КА-А40/16397-10; 11.03.2009 № КА-А40/1255-09; ФАС Поволжского округа от 19.04.2011 № А65-14950/2010; ФАС Московского округа от 30.07.2012 № А40-4694/12-20-25).

Аналогичной точки зрения придерживается Минфин России и налоговые органы, полагая, что погашение векселя, в том числе и досрочное, не является его реализацией (письма Минфина России от 21.03.2011 № 03-02-07/1-79; УФНС России по г. Москве от 01.02.2011 № 16-15/009021 @).

Согласно письмам Минфина России от 21.03.2011 № 03-02-07/1-79, УФНС России по г. Москве от 01.02.2011 № 16-15/009021 @ именно при передаче векселя по индоссаменту третьему лицу, в том числе при расчетах с поставщиками за приобретенные товары (работы, услуги), такая передача рассматривается налоговыми органами как реализация векселя, которая не облагается НДС на основании подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ и влечет ведение раздельного учета сумм «входного» НДС.

В письме УФНС по г. Москве № 16-15/009021 @ от 01.02.2011 указано: в случае предъявления векселя в банк к оплате оснований для осуществления раздельного учета не возникает, поскольку эта операция не признается реализацией ценной бумаги. УФНС по г. Москве считает, что при погашении векселя отсутствует основной признак реализации – переход права собственности на передаваемую ценную бумагу, поскольку векселедатель, получивший вексель, не приобретает на него никаких прав, у него лишь возникает обязанность расплатиться по этому векселю.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа № А56-7410/2008 от 01.12.2008 приводит следующие аргументы: «сумма реализации, полученная заявителем от операций с ценными бумагами за определенный налоговый период, представляет собой сумму, полученную от погашения векселедателем предъявленного к оплате векселя (возврат займа). С учетом положений ст. 142, 143, 146 ГК РФ, ст. 11, 17 Постановления ЦИК СССР и СНК СССР от 07.08.1937 № 104/1341 «О введении в действие Положения о переводном и простом векселе», а также принимая во внимание разъяснения Министерства финансов Российской Федерации, приведенные в письме от 04.03.2004 № 04-03-11/30 (согласно которым предъявление векселя на погашение векселедателю не является реализацией ценной бумаги, поскольку в данном случае организация получила долговое обязательство, а затем его погасила), суды пришли к обоснованному выводу о том, что налогоплательщик правомерно не включил в общую сумму реализации от операций с ценными бумагами сумму, полученную от погашения простого векселя, то есть сумму, полученную не от реализации». При этом следует обратить внимание, что факти-

чески кассационная инстанция в указанном постановлении говорит о фактическом погашении займа: «при приобретении ОАО «Ленполиграфмаш» векселей у банка и последующем их погашении имеет место другая операция, освобожденная от обложения НДС, – предоставление займа в денежной форме и выручка, поступившая обществу в виде разницы между суммой займа и суммой обязательства банка по выплате вексельной суммы, не должна облагаться налогом. Поскольку в данном случае не возникает операций по реализации, не возникает операций, освобождаемых от НДС, то, соответственно, нет оснований для применения положений о пропорциональном распределении НДС и ведении раздельного учета, предусмотренного пунктом 4 статьи 170 НК РФ».

В постановлении ФАС Московского округа от 30.07.2012 № Ф05-7570/12 по делу № А40-4694/2012 также рассмотрена ситуация приобретения и предъявления к оплате векселей. Суд признал правомерным исключение из общей суммы реализации, полученной от операций с ценными бумагами, сумму, полученную от погашения простых векселей.

Так как суд посчитал, что предъявление векселя на погашение эмитенту не может признаваться реализацией ценной бумаги. Суды при рассмотрении настоящего дела пришли к выводу о том, что у инспекции отсутствовали основания для применения по данному эпизоду положений п. 4 ст. 170 НК РФ и доначисления НДС.

ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 23.10.2013 № Ф04-4141/13 по делу № А27-20920/2012 рассмотрена ситуация, когда налогоплательщиком не учитывалась стоимость ценных бумаг при определении фактических затрат на их приобретение.

Наряду с этим в бухгалтерском учете налогоплательщиком спорные расходы отражались в соответствии с нормами бухгалтерского законодательства как финансовые вложения в сумме фактических затрат. Суд принял во внимание позицию Президиума ВАС РФ, изложенную в постановлении от 21.06.2012 № 2676/12, о том, что в силу п. 4 ст. 170 НК РФ финансовые вложения должны учитываться при определении 5% барьера.

Перспектива судебного спора налогоплательщика по вопросу ведения раздельного учета сумм налога на добавленную стоимость по операциям с векселями будет зависеть от квалификации договорных отношений судами.

В случае установления факта предъявления векселя к оплате, с учетом имеющейся судебной практики, суды признают отсутствие оснований для применения п. 4 ст. 170 НК РФ. При наличии процентов, полученных по векселю, подлежит применению подп. 4 п. 4.1 ст. 170 НК РФ.

В соответствии с подп. 4 п. 4.1 ст. 170 НК РФ при определении стоимости услуг по предоставлению займа денежными средствами или ценными бумагами и по сделкам РЕПО, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения, учитывается сумма доходов в виде процентов, начисленных налогоплательщиком в текущем налоговом периоде (месяце).

При определении стоимости ценных бумаг, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения, учитывается сумма дохо-

да от такой реализации, определяемая как совокупная разница между ценой реализованных ценных бумаг, определяемой с учетом положений ст. 280 НК РФ, и расходами на приобретение и (или) реализацию этих ценных бумаг, определяемыми с учетом положений ст. 280 НК РФ, при условии, что такая разница является положительной. Если указанная разница является отрицательной, то она не учитывается при определении суммы чистого дохода (п. 4.1 ст. 170 НК РФ).

Раздельный учет НДС можно не вести в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализация которых не подлежит налогообложению, не превышает 5% от общей величины расходов на приобретение, производство и реализацию этих товаров (работ, услуг), имущественных прав (абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Обращаем внимание, что абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ устанавливает расчет пропорции с учетом расходов, а не доходов. Соответственно, отказаться от раздельного учета «входного» НДС возможно, если совокупная сумма расходов по всем не облагаемым НДС операциям не превышает 5% общей величины расходов за соответствующий квартал (письма Минфина России от 06.03.2012 №03-07-07/34); ФНС России от 03.08.2012 №ЕД-4-3/12919@)

Пункт 4 ст. 170 НК РФ предусматривает, что при отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Однако в письме Минфин России от 11.01.2007 №03-07-15/02 разъясняет, что при отсутствии раздельного учета налогоплательщик не имеет права на вычет только тех сумм НДС, которые относятся к товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению, т.е. в любом случае имеет право на вычет НДС по товарам (работам, услугам), используемым исключительно для облагаемых НДС операций.

С учетом вышеизложенного целесообразно определить, каким должен быть раздельный учет сумм НДС.

Поскольку НК РФ не содержит конкретных указаний по ведению раздельного учета, следует обратиться к судебной практике. Рекомендуем применять субсчета к счету 19 для учета НДС по товарам (работам, услугам), используемым в облагаемой налогом на добавленную стоимость деятельности; товарам (работам, услугам), используемым для не облагаемой НДС деятельности; субсчета для отражения НДС по объектам, основным средствам и НМА, используемым для облагаемой и необлагаемой деятельности.

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 16.12.2014 №Ф04-11603/14 по делу №А81-704/2014 подтвердил ведение налогоплательщиком раздельного учета по видам деятельности на основании представленного приказа об учетной политике, регистров бухгалтерского учета (счета 90, 41, 41.2), оборотно-сальдовых ведомостей по счетам 41, 41.2, 44.1, книги

продаж, книги покупок, журнала учета полученных счетов-фактур, карточки счетов 90.1.1; 90.2.1; 90.1.2; 90.2.2; 90.7.1; 90.7.2; 44.1.2; 44.1.1.

ФАС Западно-Сибирского округа от 03.12.2014 в постановлении от 03.12.2014 № Ф02-5511/14 по делу № А19-6895/2014 указал, что фактическое ведение раздельного учета операций налогоплательщик вправе подтвердить любыми способами, в том числе с помощью первичных документов, регистров бухгалтерского учета, иных самостоятельно разработанных документов для целей раздельного учета.

Кассация установила осуществление в проверяемый налоговый период раздельного учета операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость по различным налоговым ставкам, подтвержденного книгой покупок-продаж с указанием реквизитов счетов-фактур, книгой учета доходов и расходов, пояснениями налогоплательщика.

В постановлении ФАС Поволжского округа от 28.11.2014 № Ф06-17727/13 по делу № А12-957/2014 налогоплательщик подтвердил раздельный учет сумм налога на добавленную стоимость счетами-фактурами, книгой покупок и продаж, в отношении сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам, относящимся к операциям, не подлежащим налогообложению, – товарными отчетами и регистрами фискальной памяти ККТ. Соответственно, рекомендуем закрепить порядок раздельного учета сумм НДС в приказе об учетной политике, вести раздельный учет сумм налога с учетом судебной практики во избежание дополнительных налоговых рисков.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Определение Конституционного суда РФ от 04.06.2013 №966-О [Электрон. ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 №1407/11 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 04.12.2000 №14 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с обращением векселей» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Письма Минфина России от 14.09.2009 №03-07-11/223; 25.03.2012 №03-07-08/92; 19.01.2012 №03-07-08/07; 02.04.2009 №03-07-07/27; 28.04.2008 №03-07-08/104; от 06.03.2012 №03-07-07/34) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Письма ФНС России от 06.11.2009 №3-1-11/886; 03.08.2012 №ЕД-4-3/12919@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Письмо УФНС по г. Москве №16-15/009021@ от 01.02.2011 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
9. Постановления ФАС Московского округа от 03.12.2013 №Ф05-15349/2012 по делу №А40-42660/12-99-237; 21.12.2010 №КА-А40/14451-10 по делу №А40-14906/10-112-111; 18.05.2012 №А40-94475/11-115-295; 24.12.2010 №КА-А40/16397-10; 11.03.2009 №КА-А40/1255-09; 30.07.2012 №А40-4694/12-20-25); ФАС Поволжского округа от 19.04.2011 №А65-14950/2010 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

УДК 336.226

Вопросы исчисления налога на добавленную стоимость в рамках договора концессии

Криворучкина Я.Р.,
руководитель направления ЗАО «МКД»
197022, Санкт-Петербург, Аптекарская наб., д. 20, лит. А
(Бизнес-центр «Авеню»).
E-mail: audit@mcd.spb.ru

В настоящее время все большее распространение приобретают проекты строительства крупных, общественно значимых объектов со сложным финансированием и длительным циклом создания. К таким объектам относятся автомобильные дороги, мостовые переходы и т.д. Одной из сторон, участвующих в финансировании проекта, зачастую является бюджет (федеральный или муниципальный). Такие проекты могут осуществляться в рамках заключаемых Концессионных соглашений в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2005 № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях». В процессе реализации Концессионных соглашений его участники зачастую сталкиваются с достаточно сложными вопросами налогообложения тех или иных операций. В данной статье будут освещены вопросы исчисления налога на добавленную стоимость в процессе реализации Концессионных соглашений.

Ключевые слова: НДС; договор концессии; капитальный грант; концедент; концессионер; публичный партнер.

The calculation of value added tax in the framework of the concession contract

Krivoruchkina J.,
Head of division JSC «MCD»
197022, St. Petersburg, Pharmaceutical emb., D. 20, lit.A
(Business centre «Avenue»)
E-mail:audit.@mcd. spb.ru

Currently becoming increasingly common projects for the construction of large, socially significant objects with complex financing and long cycle of creation. These objects include road, bridge crossings, etc. One of the parties participating in the financing of the project, often is the budget (Federal or municipal). Such projects can be implemented within the framework of the concluded Concession agreements in accordance with the Federal law of 21.07.2005 № 115-FZ «On concession agreements».

In the process of implementation of the Concession agreements, the participants are often faced with complicated issues of taxation of certain transactions. This article will highlight issues relating to the calculation of value added tax in the process of implementation of the Concession agreements.

Key words: VAT; the concession agreement; capital grant; the grantor; the concessionaire; the public partner.

Исходящий НДС

Налоговым кодексом РФ предусмотрен специальный порядок ведения налогового учета для операций, осуществляемых в рамках концессионных соглашений. В ст. 174.1 НК РФ установлено: «ведение общего учета операций, подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 146 НК РФ, возлагается на участника товарищества, которым являются российская организация либо индивидуальный предприниматель (далее в настоящей статье – участник товарищества).

При совершении операций в соответствии с... концессионным соглашением... на... концессионера... возлагаются обязанности налогоплательщика, установленные настоящей главой».

В статье будут использованы следующие понятия и определения: **концессионное соглашение** – соглашение на строительство Объекта, заключенное в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2005 № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях»; **капитальный грант** – суммы денежных средств, выплачиваемых Концедентом Концессионеру в целях софинансирования части расходов на строительство Объекта концессии; **концедент** – лицо, назначенное исполнительными органами государственной власти в качестве публичной стороны по Соглашению; **концессионер** – лицо, заключившее Соглашение с Концедентом; **публичный партнер** – Российская Федерация или субъект РФ, участвующие в государственно-частном партнерстве (ГЧП) в формах, предусмотренных федеральным законодательством и законодательством субъектов РФ.

Все последующие выводы в части необходимости исчисления НДС к уплате в бюджет, а также возможности применения налоговых вычетов будут сделаны в отношении участника концессионного соглашения – концессионера. Реализация товаров (работ, услуг), передача имущественных прав на территории РФ (в том числе на безвозмездной основе) признается объектом налогообложения НДС¹.

Не облагается НДС передача имущества, имеющая инвестиционный характер. Следовательно, начислять НДС в рассматриваемом случае не нужно, так как передача имущества и (или) имущественных прав в рамках концессионного соглашения от концедента к концессионеру и его возврат не образуют у передающей стороны объекта налогообложения².

Согласно подп. 1, п. 2 ст. 146 НК РФ, не признаются объектом налогообложения по НДС операции, указанные в п. 3 ст. 39 НК РФ.

Таким образом, в связи с тем, что в подп. 4.1 п. 3 ст. 39 НК РФ отсутствует указание на то, кто именно передает имущество по Соглашению: концедент концессионеру, либо концессионер концеденту, не подлежат налогообложению НДС операции по возврату имущества по окончании Соглашения.

¹ Подпункт 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.

² Пункт 3 ст. 39 НК РФ.

Порядок налогообложения бюджетного финансирования на этапах строительства и эксплуатации

Соглашением может быть предусмотрено перечисление концедентом концессионеру денежных средств (капитального гранта) как на стадии строительства, так и на стадии эксплуатации объекта. Капитальный грант в данном случае будет являться бюджетным финансированием. Бюджетный кодекс РФ предусматривает специальный механизм выполнения государством своих обязанностей по финансированию концессионного проекта, а именно «осуществление инвестиций в объекты капитального строительства государственной собственности в соответствии с концессионными соглашениями»³.

Денежные средства в виде субсидий, получаемые из бюджета, в налоговую базу по НДС не включаются, поскольку не являются операциями по реализации и не связаны с оплатой реализуемых товаров (работ, услуг)⁴.

Порядок налогообложения платы концедента на этапе строительства и эксплуатации

Условиями концессионного соглашения могут быть предусмотрены принятие концедентом на себя части расходов на этапе строительства или на использование (эксплуатацию) объекта концессионного соглашения или плата концедента по концессионному соглашению⁵. Плата концедента на этапе строительства в общем случае может быть рассмотрена в качестве оплаты услуг концессионера и подпадает под действие ст. 146 НК РФ. Соответственно, она подлежит обложению НДС.

На стадии эксплуатации построенного объекта концессионер может оказывать услуги по регулируемым ценам, что, в свою очередь, может повлечь получение убытков от эксплуатации объекта. В качестве примера можно привести оказание услуг платной автомобильной дороги, тарифы на которые подлежат регулированию. Убытки от применения регулируемых цен могут компенсироваться концессионеру за счет средств бюджета, если соответствующая компенсация будет предусмотрена концессионным соглашением.

Компенсационные платежи, предоставляемые организациям на покрытие фактических убытков или компенсацию расходов в связи с применением государственных регулируемых цен или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, не включаются в налогооблагаемую базу по НДС⁶.

Из положений ст. 154 НК РФ следует, что при реализации товаров (работ, услуг) с учетом дотаций, которые предоставляются бюджетами различного уровня не в счет увеличения доходов организации, а выделяются для возмещения фактических убытков, связанных с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, на-

³ Часть 6. ст. 78 БК РФ.

⁴ Статья 146, подп. 2, п. 1 ст. 162 НК РФ.

⁵ Подпункт 1.1 ст. 7 Федерального закона от 21.07.2005 № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях».

⁶ Подпункт 2 ст. 154 НК РФ.

логовая база по налогу на добавленную стоимость определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная из фактических цен их реализации.

Такая позиция подтверждается судебными решениями⁷ и разъяснениями Минфина России⁸.

В ряде разъяснений⁹ Минфин России отметил, что если денежные средства, получаемые из бюджета в связи с реализацией услуг по льготным тарифам, выделяются не на компенсацию расходов организаций или на покрытие убытков, которые связаны с применением указанных льгот, а на оплату услуг, реализуемых по государственным регулируемым ценам, то такие денежные средства включаются в налоговую базу по НДС.

Учитывая изложенное, в том случае если денежные средства, получаемые из бюджета в связи с реализацией услуг, выделяются не на покрытие убытков, а на оплату реализованных услуг, то такие денежные средства включаются в налоговую базу по НДС.

Порядок налогообложения и сроки возмещения НДС по капитальным вложениям, в том числе финансируемым за счет бюджетного финансирования (капитального гранта)

Как было отмечено, стоимость приобретаемых услуг капитального и текущего характера является объектом обложения НДС. НК РФ определен состав налоговых вычетов по НДС, которыми вправе воспользоваться налогоплательщик, причем перечень вычетов закрытый и не подлежит расширительному толкованию.

Состав налоговых вычетов при капитальном строительстве определен в НК РФ¹⁰:

- суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства (ликвидации основных средств), сборке (разборке), монтаже (демонтаже) основных средств;
- суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ;
- суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

Проблем с получением налоговых вычетов по НДС не возникает в случае выполнения следующих условий: объект строительства предназначен для использования в налогооблагаемой деятельности; товары (работы, услуги), приобретенные для строительства, приняты налогоплательщиком на учет; счет-фактура подрядчика (поставщика) оформлен надлежащим образом.

При строительстве объектов с привлечением подрядчика отношения сторон строятся на основании **договора строительного подряда**, которым может быть предусмотрено, что результат работ передается заказчику только по завершении строительства объекта в целом или же поэтапно, если договором такие этапы предусмотрены.

⁷ Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 23.11.2011 по делу № А43-15584/2010; ФАС Центрального округа от 16.02.2011 по делу № А35-5855/2010; ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2010 № А56-30487/2009; определение ВАС РФ от 13.03.2009 № 2502/09.

⁸ Письмо Минфина России от 07.05.2008 № 03-07-11/175.

⁹ Письма Минфина России от 06.09.2007 № 03-07-11/389; 27.08.2007 № 03-07-11/355.

¹⁰ Статья 171 НК РФ.

Практика показывает, что в ряде случаев при отсутствии в договоре строительного подряда указаний на поэтапную сдачу работ схема взаимоотношений сторон выглядит следующим образом: заказчик рассчитывается с подрядчиком ежемесячно на основании актов о приемке работ ф. № КС-2, справок по ф. № КС-3 и счетов-фактур, выставляемых подрядчиком. Такая схема взаимоотношений содержит определенные налоговые риски, связанные с вычетами по НДС.

В соответствии с НК РФ суммы НДС, предъявленные налогоплательщику подрядчиком, принимаются им к вычету в порядке, установленном НК РФ¹¹.

НДС принимается налогоплательщиком к вычету на основании счета-фактуры подрядчика после принятия на учет выполненных подрядчиком работ и при наличии соответствующих первичных документов.

Налоговое законодательство не разъясняет, что понимается под принятием на учет работ, выполненных подрядчиком. С точки зрения бухгалтерского учета расходы на оплату услуг подрядчика при возведении объекта капитального строительства представляют собой не что иное, как расходы, формирующие первоначальную стоимость возводимого объекта (объекта основных средств).

По правилам бухгалтерского учета расходы признаются в учете только при одновременном выполнении условий¹²: расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота; сумма расхода может быть определена; имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т.е. ситуация, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива).

Следовательно, работы, выполненные подрядчиком, не могут быть приняты к учету до их передачи заказчику (налогоплательщику) в соответствии с договором строительного подряда. В том случае, если договором строительного подряда отдельные этапы работы не выделены, то унифицированные ф. № КС-2 и ф. № КС-3, выставляемые ежемесячно, рассматриваются как расчетные документы для авансирования строительства объекта и не являются актами приемки результатов строительных работ. Аналогичная точка зрения изложена ВАС РФ¹³.

Выполненные подрядные работы, по мнению Минфина России, не могут быть приняты налогоплательщиком на учет. Следовательно, не выполняется условие о принятии на учет работ, выполненных подрядчиком, и, как следствие, отсутствует право на вычет даже при наличии выставленного подрядчиком счета-фактуры¹⁴.

Арбитражные суды в ряде случаев обращают внимание на формальное выполнение условий для вычета о наличии счета-фактуры и первичного документа, подтверждающего, что работы приняты к учету. Если эти условия выполнены, то, по мнению арбитражных судов, оснований для откладывания вычета до приемки готового объекта к учету¹⁵.

¹¹ Статья 171 НК РФ.

¹² ПБУ 10/99 «Расходы организации».

¹³ Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда».

¹⁴ Письма Минфина России от 05.03.2009 № 03-07-11/52; 20.03.2009 № 03-07-10/07.

¹⁵ Постановления ФАС Северо-Западного округа от 11.04.2011 по делу № А56-25425/2010; ФАС Московского округа от 07.04.2011 № КА-А40/2227-11.

На основании изложенного можно сделать вывод, что *если договором строительного подряда не предусмотрено, что результаты работ передаются заказчику поэтапно, то у заказчика существует риск по вычетам НДС на основании счетов-фактур подрядчика, выставленных ежемесячно.*

При таком варианте исполнения договора строительного подряда Минфин России рекомендует подрядчику выставлять счета-фактуры как при передаче заказчику результата работ в объеме, определенном в договоре, так и при получении от заказчика оплаты в счет предстоящего выполнения работ¹⁶. При этом НДС по авансовым платежам, перечисленным в счет предстоящего выполнения работ по капитальному строительству на основании ф. № КС-2 и ф. № КС-3, принимается у заказчика к вычету при наличии документов, перечень которых установлен НК РФ¹⁷: счета-фактуры, выставленного продавцом при получении оплаты, документов, подтверждающих факт оплаты, при наличии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм.

Вычеты сумм НДС, предъявленные генеральным подрядчиком заказчику по выполненным работам, применяются заказчиком в порядке, предусмотренном п. 6 ст. 171 и п. 5 ст. 172 НК РФ, на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами. Одновременно суммы налога, ранее принятые к вычету заказчиком с перечисленной им частичной оплаты в счет предстоящего выполнения работ, подлежат восстановлению.

Объектом налогообложения признаются операции по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ.

НДС, начисленный на сумму фактических расходов по строительству объекта хозяйственным способом, принимается к вычету на момент определения налоговой базы по СМР, для собственного потребления – в последнее число каждого налогового периода. Следовательно, принять к вычету НДС со стоимости СМР концессионер сможет в том же налоговом периоде, в котором начислил его к уплате. На это указывают и налоговые органы¹⁸.

Аналогичный порядок налоговых вычетов применяется концессионером при реконструкции и модернизации объектов концессии. Реконструкция (модернизация основных средств) может быть осуществлена концессионером как собственными силами, так и подрядным способом.

Возможна ситуация, когда в налоговом периоде концессионер несет расходы на реконструкцию или создание объекта, но у него еще отсутствует выручка от концессионной деятельности. Контролирующие органы считают, что налогоплательщик вправе принять к вычету «входной» НДС только в том налоговом периоде, в котором возникает налоговая база¹⁹.

¹⁶ Письмо Минфина России от 31.05.2012 № 03-07-10/12.

¹⁷ Статьи 171 и 172 НК РФ.

¹⁸ Письмо ФНС России от 23.03.2009 № ШС-22-3/21 @.

¹⁹ Письма Минфина России от 08.12.2010; 25.12.2007 №03-07-11/642.

Президиум ВАС РФ и нижестоящие арбитражные суды такой подход посчитали необоснованным²⁰, так как:

— нормами гл. 21 НК РФ не установлена зависимость права на применение вычетов НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) от фактического исчисления налога по конкретным операциям, для осуществления которых эти товары (работы, услуги) были приобретены;

— реализация товаров (работ, услуг) по конкретным операциям в том же налоговом периоде не является в силу закона условием применения налоговых вычетов.

Иными словами, если выполнены условия для применения вычета, обозначенные в НК РФ²¹, то и при отсутствии выручки налогоплательщик вправе принять к вычету входной НДС. Аналогичные выводы содержат постановления арбитражных судов²².

В письме ФНС России от 28.02.2012 № ЕД-3-3/631@ налоговые органы, наконец, признали, что даже в случае, если у налогоплательщика в истекшем налоговом периоде отсутствуют налогооблагаемые операции, он вправе заявить в декларации, составленной за этот период, «входной» НДС к вычету.

Ограничений в отношении применения вычета НДС при оплате приобретаемых товаров за счет бюджетных средств гл. 21 НК РФ не содержит. Налоговый кодекс РФ не устанавливает запрет на применение вычета НДС по товарам (работам, услугам), оплаченным за счет бюджетных средств, а только устанавливает взаимосвязь между облагаемой налогом деятельностью и вычетами. Однако, по мнению Минфина России, применение в данном случае вычета НДС является неправомерным, поскольку такой порядок приводит к повторному возмещению налога из бюджета.

Сначала налогоплательщик получает из бюджета целевые средства на осуществление расходов. При этом бюджет покрывает предстоящие затраты вместе с НДС. «Затем налогоплательщик предъявляет сумму входного НДС, уплаченного за счет бюджетных средств, к вычету и тем самым еще раз возмещает эти средства из бюджета»²³. Однако по данному вопросу суды в большинстве случаев поддерживают позицию налогоплательщиков, указывая, что право на применение налоговых вычетов не зависит от источника поступления денежных средств покупателю²⁴.

Вместе с тем необходимо учитывать, что с 01.10.2011 п. 3 ст. 170 НК РФ дополнен подп. 6²⁵, который обязывает налогоплательщиков восстанавливать НДС в случае получения налогоплательщиком субсидий из федерального бюджета на возмещение затрат: связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), с учетом налога; по уплате налога при ввозе товаров на территорию РФ.

²⁰ Постановление Президиума ВАС РФ от 03.05.2006 № 14996/05.

²¹ Статьи 171, 172 НК РФ.

²² Постановления ФАС Центрального округа от 20.09.2011 по делу № А64-5075/08-13; ФАС Уральского округа от 31.08.2011; ФАС Северо-Кавказского округа от 25.07.2011 по делу № А32-12498/2010 и т.д.

²³ Письма Минфина России от 15.02.2008 № 03-07-11/64; 01.04.2009 № 03-07-11/98; 09.06.2011 № 03-03-06/1/337.

²⁴ Постановления Президиума ВАС РФ от 04.09.2007 № 3266/07; ФАС ВВО от 28.09.2006 № А82-19017/2005-28; 20.09.2005 № А28-2940/2005-110/23; ФАС Уральского округа от 02.05.2006 № Ф09-3118/06-С7; 14.04.2008 № Ф09-2452/08-С2; ФАС Центрального округа от 24.05.2006 № А36-4328/2005.

²⁵ Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях».

Суммы налога, подлежащие восстановлению, 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. После 01.10.2011 принятые к вычету суммы НДС по основным средствам, услугам сторонних организаций и материально-производственным запасам, приобретенным за счет средств субсидий федерального бюджета, должны быть восстановлены в периоде получения субсидий. Следовательно, если субсидии для приобретения товаров, работ или услуг получены из федерального бюджета до фактического приобретения этих товаров, работ или услуг, то организация не может заявить соответствующий НДС к вычету.

В настоящее время НК РФ не определено, нужно ли восстанавливать НДС в случае получения субсидий на компенсацию затрат не из федерального бюджета, а из иных бюджетов бюджетной системы РФ. Минфин России дает разъяснения, что восстановление сумм налога по товарам (работам, услугам), оплаченным за счет средств бюджета субъекта Российской Федерации, НК РФ не предусмотрено²⁶.

В случае финансирования из бюджета субъекта РФ либо местного бюджета Минфин России придерживается формальной позиции о том, что НДС восстанавливать не надо. При получении налогоплательщиком частичной компенсации затрат на приобретение товаров (работ, услуг) за счет субсидий, выделенных из федерального бюджета, восстановление налога на добавленную стоимость производится в части полученных субсидий²⁷.

Необходимо также подчеркнуть, что в подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ речь идет о получении субсидий из федерального бюджета на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), с учетом налога.

Таким образом, если плата концедента в соответствии с концессионным соглашением не покрывает суммы НДС, уплаченные поставщикам и подрядчикам, НДС им уплачен из средств концессионера, то такой налог подлежит возмещению из бюджета в общем порядке в соответствии со ст. 171 НК РФ. Аналогичный вывод подтверждается позицией ФАС Поволжского округа²⁸.

Данное замечание относится как к стадии строительства объекта, так и к стадии его эксплуатации. Часть расходов, которые будут понесены в рамках выполнения концессионного соглашения, не облагается НДС. Соответственно, в отношении таких расходов «входной» НДС и вычет по НДС отсутствуют.

В качестве примера можно привести следующие виды расходов²⁹, возникающих у концессионера: расходы на страхование; расходы на оплату банковских услуг, оплата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, приобретение исключительных прав на программные продукты и т.д.

²⁶ Письма Минфина России от 23.03.2012 № 03-07-11/78; 19.09.2013 № 03-07-11/38849.

²⁷ Письмо Минфина России от 19.01.2012 № 03-07-11/15.

²⁸ Постановление ФАС Поволжского округа от 30.01.2014 по делу № А65-10001/2013.

²⁹ Статья 149 НК РФ.

Порядок применения вычетов по НДС по операционным расходам на стадиях строительства и эксплуатации

Согласно ст. 171 НК РФ, налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные данной статьей налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией в отношении: товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС; товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п.п. 3,6–8 ст. 171 НК РФ.

Вычетам подлежат, если иное не установлено настоящей статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных данной статьей и при наличии соответствующих первичных документов³⁰.

Ранее отмечалось, что доходы, которые может получать концессионер, являются объектом обложения НДС. Таким образом, соблюдено требование НК РФ о применении налогового вычета только в отношении деятельности, являющейся объектом обложения НДС.

Налоговый вычет применяется в том периоде, в котором приняты на учет товары (работы, услуги) при условии выполнения требований ст. 171–172 НК РФ.

Порядок возмещения НДС по операционным расходам, покрываемым за счет платы концедента

В соответствии с п. 13 Федерального закона № 115-ФЗ концедент вправе принимать на себя часть расходов на создание и (или)

³⁰ Пункт 1 ст. 172 НК РФ.

реконструкцию объекта, использование (эксплуатацию) объекта и предоставлять концессионеру государственные или муниципальные гарантии в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации. Плата концедента по своей сути представляет собой возмещение расходов концессионера как инвестиционного, так и текущего характера, а также обеспечивает предусмотренную норму доходности на вложенный капитал. Иначе говоря, плата концедента представляет собой плату за услугу концессионера и, таким образом, подлежит обложению НДС.

Как было ранее отмечено, НДС, уплаченный поставщикам и подрядчикам, подлежит налоговому вычету из бюджета. Вычет может быть применен при условии несения расходов для осуществления деятельности, являющейся объектом обложения НДС, и корректного оформления необходимых документов.

Исключением является невозможность применения налогового вычета в случае получения субсидий из федерального бюджета на оплату понесенных расходов³¹.

В отношении расходов капитального и некапитального характера, профинансированных за счет средств капитального гранта, в случае, если в соответствии с Соглашением сумма капитального гранта покрывает величину основных расходов и НДС по ним, возмещение налога из бюджета не в полной мере соответствует НК РФ и может повлечь налоговый риск. НДС, ранее принятый к вычету при приобретении товаров (работ, услуг), а также при ввозе товаров в РФ, подлежит восстановлению, если налогоплательщик получает из федерального бюджета субсидии на возмещение затрат: связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг) с учетом налога; по уплате налога при ввозе товаров в РФ и на иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Налог следует восстановить к уплате в бюджет в том периоде, в котором получены такие субсидии. При этом восстановленный НДС не включается в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), а учитывается в составе прочих расходов.

Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором получены суммы предоставляемых субсидий³².

Исходя из двух последних положений подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ можно сделать два вывода:

1. Если субсидии получены после того, как концессионер понес расходы и предъявил НДС, уплаченный поставщикам и подрядчикам, к вычету из бюджета, на момент получения субсидии ранее принятый вычет восстанавливается. Сумма восстановленного НДС включается в расходы концессионера. В отношении расходов капитального характера это означает, что ранее принятый вычет по НДС после получения субсидий восстанавливается, но не капитализируется.

³¹ Подпункт 6 п. 3 ст. 170 НК РФ.

³² Подпункт 6 п. 3. ст. 170 НК РФ.

2. Если концессионер получил субсидии, а затем произвел расходы, он не имеет права применить налоговый вычет, т.к. восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором получены субсидии. По моему мнению, в этом случае НДС по расходам капитального характера должен быть включен в стоимость объекта, т.е. капитализирован.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Федеральный закон от 19.07.2011 № 245-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Письма Минфина России от 07.05.2008 № 03-07-11/175; 06.09.2007 № 03-07-11/389; 27.08.2007 № 03-07-11/355; 05.03.2009 № 03-07-11/52; 20.03.2009 № 03-07-10/07; 31.05.2012 № 03-07-10/12; 08.12.2010 № 03-07-11/479; 25.12.2007 № 03-07-11/642; 23.03.2012 № 03-07-11/78; 19.09.2013 № 03-07-11/38849; 23.03.2012 № 03-07-11/78; 19.09.2013 № 03-07-11/38849; 19.01.2012 № 03-07-11/15 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Письмо ФНС России от 23.03.2009 № ШС-22-3/216@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Определение ВАС РФ от 13.03.2009 № 2502/09 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Постановление Президиума ВАС РФ от 03.05.2006 № 14996/05; 04.09.2007 № 3266/07 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
9. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
10. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 23.11.2011 по делу № А43-15584/2010; ФАС Центрального округа от 16.02.2011 по делу № А35-5855/2010; ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2010 № А56-30487/2009; ФАС Северо-Западного округа от 11.04.2011 по делу № А56-25425/2010; ФАС Московского округа от 07.04.2011 № КА-А40/2227-11; ФАС Центрального округа от 20.09.2011 по делу № А64-5075/08-13; ФАС Уральского округа от 31.08.2011 № Ф09-4710/11; ФАС Северо-Кавказского округа от 25.07.2011 по делу № А32-12498/2010; 15.02.2008 № 03-07-11/64; 01.04.2009 № 03-07-11/98; 09.06.2011 № 03-03-06/1/337; ФАС Волго-Вятского округа от 28.09.2006 № А82-19017/2005-28; 20.09.2005 № А28-2940/2005-110/23, ФАС Уральского округа от 02.05.2006 № Ф09-3118/06-С7; 14.04.2008 № Ф09-2452/08-С2; ФАС Центрального округа от 24.05.2006 № А36-4328/2005; ФАС Поволжского округа от 30.01.2014 по делу № А65-10001/2013 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Принятие к вычету сумм НДС на основании счетов-фактур, полученных налогоплательщиком по истечении налогового периода, в котором товары (работы, услуги) приняты на учет, но до срока представления налоговой декларации за указанный налоговый период

Шишкин Р.Н.,

канд. юрид. наук, руководитель, Департамент налоговой безопасности, международного планирования и развития, КСК групп
109004, Москва Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

В статье рассмотрена распространенная ситуация, когда период выставления и получения счета-фактуры не совпадает. Наличие счета-фактуры является одним из обязательных условий применения сумм НДС к вычету, поэтому очевидна актуальность определения налогового периода, в котором указанные вычеты будут заявлены.

Ключевые слова: НДС; налоговые вычеты; заявительный порядок; счет-фактура; налоговый период.

The Making of the deduction of VAT on the basis of invoices received by the taxpayer after the tax period in which goods (works, services) are accepted for registration, but prior to the deadline for submission of tax Declaration for the specified tax period

Shishkin R.,

PhD of Law, Head of the Department of Tax security, International Planning and Development, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

In the article the common situation where the period of issuing and receiving invoices do not match. The presence of invoices is one of the essential conditions for the application of VAT deduction, so obvious relevance to determining the tax period in which these deductions will be claimed.

Key words: VAT; tax deductions; declaratory order; invoice; the tax period.

Вычеты по НДС представляют собой суммы налога, на которые налогоплательщик имеет право уменьшить подлежащий уплате в бюджет налог. В большинстве случаев это НДС, который поставщики указали в счетах-фактурах на товары (работы, услуги), приобретенные компанией. При этом заявление вычетов по НДС является правом, а не обязанностью налогоплательщика.

Данное право носит заявительный порядок и реализуется путем внесения соответствующих данных в налоговую декларацию. Иными словами, если налогоплательщик самостоятельно не заявил вычеты, налоговый орган не обязан их учитывать при проверке правильности формирования налоговой базы (определение ВАС РФ от 21.08.2012 № ВАС-10798/12 и др.). Однако в данном случае есть один нюанс.

Вышесказанное о необязательности заявления вычетов, а, следовательно, об отсутствии обязанности налогового органа их учета при определении правильности ведения налогового учета, не относится к тем случаям, когда налогоплательщик изначально квалифицировал определенные затраты как не облагаемые НДС.

Такое дело было рассмотрено ВАС РФ в 2013 г., его суть заключалась в закупке налогоплательщиком новогодних подарков для своих сотрудников. Считая это премированием и поощрением за выполнение трудовых обязанностей, налогоплательщик не исчислял НДС с указанных операций. Однако налоговый орган посчитал это безвозмездной операцией и начислил со всех сделок НДС по ст. 146 НК РФ. Президиум ВАС РФ, рассматривая указанное дело (постановление Президиума ВАС РФ, от 25.06.2013 № 1001/13), согласился с необходимостью квалификации передачи подарков в качестве безвозмездной реализации, однако в итоге вынес решение в пользу налогоплательщика, т.к. налоговый орган при перекалфикации совершенных налогоплательщиком хозяйственных операций должен определить действительный размер налоговой обязанности (постановление Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 17152/09).

Не могут быть признаны обоснованными доводы относительно заявительного порядка применения налоговых вычетов, т.к. у инспекции не было препятствий для определения действительного размера налоговой обязанности ввиду наличия у инспекции счетов-фактур, в которых были отражены суммы предъявленного продавцом товара налога. Соответственно при определении в ходе выездной налоговой проверки

размера недоимки по НДС вследствие квалификации спорных операций как подлежащих обложению этим налогом было допущено нарушение п. 1 ст. 173 НК РФ, выразившееся в отказе уменьшить исчисленную сумму налога на соответствующие налоговые вычеты при том условии, что спор относительно права общества на применение этих вычетов и их размера отсутствовал.

Налоговые вычеты являются весьма специфическим понятием, и, несмотря на законодательное закрепление условий для применения вычетов по НДС, на практике возникает огромное количество споров, связанных с правомерностью заявленных налогоплательщиком вычетов.

Одним из необходимых условий для применения вычетов является наличие выставленного поставщиком счета-фактуры (п. 2 ст. 169 НК РФ). На практике может возникнуть ситуация, когда счет-фактура выставлен продавцом товаров (работ, услуг) в одном налоговом периоде, а получен покупателем в другом.

Пунктом 3 ст. 168 НК РФ установлено, что соответствующие счета-фактуры выставляются покупателю не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работы, оказания услуги). Следовательно, может возникнуть ситуация, при которой счет-фактура выставлен в одном налоговом периоде (квартал), а получен в другом. Например, отгрузка продукции и принятие ее на учет покупателем осуществлены в I квартале 2015 г., но физически счет-фактура был получен в последующем периоде, но до сдачи налоговой декларации по НДС.

Большинство судов не считают нарушение срока выставления счета-фактуры основанием для отказа в вычетах. Обоснованием в данном случае служит отсутствие прямой нормы закона, предусматривающей ответственность за нарушение срока выставления данного документа. Следовательно, *нарушение сроков его выставления не может служить основанием для отказа в вычете НДС* (постановление ФАС Северо-Западного округа от 25.10.2012 по делу № А26-9024/2011 и др.).

Однако необходимо учитывать, что существует и другая позиция. В постановлении ФАС Поволжского округа от 19.05.2011 по делу № А65-20359/2010 суд, оценив в совокупности все обстоятельства, счел правомерным отказ обществу в вычете НДС в том числе и на том основании, что счета-фактуры были выставлены с нарушением срока: работы произведены в мае, июне, июле, августе, а счета-фактуры оформлены в ноябре – декабре.

Аналогичной позиции придерживается и Минфин России в письме от 26.08.2010 № 03-07-11/370. Вместе с тем в рассматриваемой ситуации все-таки сомнительным является отказ налоговым органом в заявлении налоговых вычетов даже в том случае, когда на момент окончания налогового периода в наличии нет счета-фактуры. Документы (договоры, книги покупок и продаж, подтверждающие льготную ставку документы), свидетельствующие о правильности ведения налогового

учета по НДС, представляются налогоплательщиком по требованию налогового органа в рамках камеральных (выездных) налоговых проверок. Поэтому до момента представления налоговой декларации и запроса налогового органа видится весьма проблематичным установление ИФНС нарушения сроков получения счетов-фактур.

Дополнительная, требующая разъяснения, ситуация возникает в данном случае при заполнении книги продаж. Рассмотрим две ситуации, когда книга продаж за период:

1) в котором произошла отгрузка, еще не сформирована. Продавцу следует просто отразить оформляемый счет-фактуру в книге продаж за тот период, в котором вы отгрузили товары (выполнили работы, оказали услуги);

2) уже сформирована (прошита, пронумерована). Счет-фактура тем не менее должен быть отражен в книге продаж за период отгрузки, несмотря на то что дата его выставления приходится на более поздний период (подп. 1 п. 5 ст. 169 НК РФ, п. 2 Правил ведения книги продаж (в ред. постановления Правительства РФ от 30.07.2014 № 735)). Поскольку книга продаж уже сформирована, в нее следует внести исправления за указанный период. Для этого оформляется дополнительный лист книги продаж (абз. 3 п. 3 Правил ведения книги продаж).

Очевидно, что основные негативные для налогоплательщиков последствия в данном случае могут выражаться в доначислении сумм налогов, а также штрафных санкций и пени. Избежать доначислений можно только путем соблюдения налогоплательщиком установленных законом положений и прежде всего документальным подтверждением хозяйственных операций.

При выставлении счетов-фактур продавцом в одном периоде и получении продавцом документа в другом возникает вопрос: *за какой налоговый период в налоговой декларации необходимо заявлять налоговые вычеты покупателю товаров (работ, услуг)?*

Формально право на вычет возникло на дату выставления счета-фактуры, но фактически все необходимые документы получены уже в следующем налоговом периоде.

По указанному вопросу существует две точки зрения. Первая позиция основывается на неправомерности предъявления вычетов в периоде выставления документов. Обоснованием в данном случае является тот факт, что момент получения счета-фактуры не является определяющим для решения вопроса о правомерности применения налоговых вычетов. Иными словами, важен сам факт наличия счета-фактуры как обязательного условия заявления налоговых вычетов, при этом не имеет значения, когда по факту получен подтверждающий документ.

Например, если отгрузка товара была осуществлена 29 марта 2014 г., а по факту счет-фактура получен покупателем 3 апреля, то вычеты должны были заявляться в налоговой декларации за I кв. 2014 г., т.к. именно в данном периоде товар был получен и принят покупателем к учету.

Данная позиция получает подтверждение и в судебной практике. Так, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 30.07.2013 по делу № А42-6538/2012 суд отклонил довод инспекции о том, что счета-фактуры регистрируются в книге покупок в период их получения от поставщиков.

Бывают также случаи, когда в более позднем периоде получен не первичный счет-фактура, а исправленный. Данная ситуация может возникнуть при выявлении опечаток, арифметических ошибок и иных недостатков документа.

В указанных ситуациях суды также занимают сторону налогоплательщиков, указывая, что для применения налоговых вычетов в любом случае определяющим является момент отгрузки продукции (оказания работ, выполнения услуг).

В постановлении ФАС Уральского округа от 24.05.2011 № Ф09-1652/11-С2 по делу № А50-19377/2010 указано, что в случае получения исправленных счетов-фактур в более позднем периоде налогоплательщик вправе применить вычет в периоде совершения хозяйственной операции.

Согласно второй точке зрения на проблему расхождения периодов выставления и получения счетов-фактур, вычет должен заявляться непосредственно в том периоде, когда получен подтверждающий вычеты документ (счет-фактура).

Необходимо отметить, что в подтверждение данной позиции Минфин России выпустил два письма (письма Минфина России от 09.07.2013 № 03-07-11/26592; 09.07.2013 № 03-07-14/26426). Обоснованием данной позиции служит довод о том, что наличие счета-фактура является обязательным условием применения вычетов, и его фактическое отсутствие свидетельствует о несоблюдении всех законно установленных условий.

Согласно п. 1 ст. 54 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Таким образом, как указано Минфином России (письмо от 07.12.2010 № 03-07-11/476), суммы НДС, предъявленные поставщиками принятых на учет товаров (работ, услуг), подлежат вычету не ранее периода, в котором от поставщика получен счет-фактура (аналогичные выводы содержит письмо Минфина России от 04.04.2013 № 03-07-09/11071; постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.02.2012 по делу № А78-5792/2011 и др.). Т.е., как считает Минфин России, без наличия счета-фактуры нельзя заявлять налоговый вычет, а в тех случаях, когда документы получены с опозданием, необходимо сдавать уточненную налоговую декларацию.

Однако указанная позиция ни в коем случае не вступает в противоречие с рассматриваемым вопросом, а если быть более точным, то рассматривает иную правовую ситуацию. Анализируемый вопрос отно-

сится к случаям, когда счет-фактура получен до сдачи налоговой декларации, т.е. на момент представления в налоговый орган отчетности организацией (индивидуальным покупателем) уже собран полный комплект необходимых документов, следовательно, отсутствуют основания для отказа в вычетах.

Из изложенного следует, что в вопросах налоговых вычетов существует множество спорных ситуаций. При этом подчас налоговые органы принимают решение об отказе в налоговых вычетах даже при отрицательной для налоговых инспекций арбитражной практике, по сути игнорируя рекомендации, связанные с необходимостью учета позиции судов при проведении налоговых проверок, озвученные в письме ФНС России от 17.12.2008 № ШС-6-3/935@.

Вместе с тем документальное оформление хозяйственных операций, наравне с подтверждением реальности сделки и проявлением должной осмотрительности при выборе контрагента, является одной из обязательных составляющих подтверждения фактов совершения юридически значимых действий для целей налогообложения и, как следствие, подтверждением законности вычетов по НДС.

Предоставление в вышестоящий налоговый орган в рамках апелляционного обжалования решения инспекции судебной практики в пользу налогоплательщика также может послужить основанием для удовлетворения жалобы в досудебном порядке.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 № 2217/10 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Постановление Правительства РФ от 30.07.2014 № 735 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Определение ВАС РФ от 21.08.2012 № ВАС-10798/12 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Постановление Президиума ВАС РФ от 25.06.2013 № 1001/13 12 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Постановление Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 17152/09 12 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25.10.2012 по делу № А26-9024/2011 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
9. Письмо Минфина России от 04.04.2013 № 03-07-09/11071 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
10. Письмо Минфина России от 09.07.2013 № 03-07-14/26426 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
11. Письмо ФНС России от 17.12.2008 № ШС-6-3/935@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

УДК 336.225

Учет амортизационной премии для целей налога на прибыль

Тимаков А.В.,

ведущий юрисконсульт, Департамент налоговой безопасности, международного планирования и развития, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Для целей налога на прибыль в расходы, связанные с производством и реализацией, включаются, в частности, суммы начисленной амортизации (п. 2 ст. 253, ст. 256–259.3 НК РФ). Кроме этого организации вправе одновременно включить в расходы текущего отчетного (налогового) периода до 10% расходов на капитальные вложения в первоначальную стоимость основного средства (амортизационную премию), а в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам, – до 30% их первоначальной стоимости (п. 9 ст. 258 НК РФ). Некоторые особенности учета амортизационной премии рассмотрим в предлагаемой статье.

Ключевые слова: капитальные вложения; амортизация; расходы; амортизационная премия; амортизируемое имущество; прибыль; налог на прибыль.

The bonus depreciation allowance for tax purposes profit

Timakov A.,

Lead Counsel, Department of Tax security, International Planning and Development, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

For the purposes of the tax costs associated with the production and sale, are included, in particular, the amount of accrued depreciation (item 2 item 253, senior 256–259.3 tax code). In addition, the organization is entitled to a lump sum to include the costs of the current reporting (tax) period of up to 10% of the cost of capital investment in the initial cost of the asset (bonus depreciation), and in relation to fixed assets related to the third to seventh depreciation groups up to 30% of their initial value (p. 9 tbsp. 258 of the tax code). Some features of the bonus depreciation allowance will consider in predlagaemoi article.

Key words: capital expenditures; depreciation; costs; bonus depreciation; depreciable property; profit; the profit tax.

Амортизируемое имущество и амортизационные группы

В общем случае амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, находящиеся у налогоплательщика на праве собственности, со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб., используя-

щиеся для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования, т.е. периода, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов используется в деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации. Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей (п. 6 ст. 258 НК РФ).

Амортизационная премия

В Налоговом кодексе РФ такое понятие, как «амортизационная премия», не содержится и не расшифровывается. В п. 9 ст. 258 НК РФ речь идет о праве налогоплательщика при принятии на учет амортизируемого имущества, одновременно включить в расходы текущего отчетного (налогового) периода до 10% расходов на капитальные вложения (амортизационную премию), а в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам, – до 30% их первоначальной стоимости. Эта же норма НК РФ, с соблюдением установленных условий и ограничений, позволяет налогоплательщикам включать в состав расходов отчетного (налогового) периода затраты, понесенные в связи с изменением первоначальной стоимости основных средств. К таким случаям действующее налоговое законодательство относит затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение и частичную ликвидацию основных средств. Суммы капитальных вложений в создание, приобретение или изменение первоначальной стоимости основных средств определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

Понятие капитальных вложений в целях налогообложения следует применять в том значении, в котором оно используется в других отраслях законодательства (п. 1 ст. 11 НК РФ). Согласно абз. 4 ст. 1 Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», капитальные вложения – это инвестиции в основные средства, в том числе затраты на их строительство, приобретение, реконструкцию и т. п. Одновременно п. 9 ст. 258 НК РФ применение амортизационной премии в отношении объектов нематериальных активов не предусмотрено.

При использовании налогоплательщиками права на амортизационную премию соответствующие объекты основных средств, после их ввода в эксплуатацию либо при изменении первоначальной стоимости, включаются в амортизационные группы (подгруппы) за вычетом не более 10% (не более 30%) своей первоначальной стоимости или за вычетом также не более 10% (не более 30%) сумм затрат на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение и частичную ликвидацию основных средств. Т.е. в расчете суммы амортизации будет участвовать оставшаяся часть первоначальной стоимости основных средств (расходов по достройке, дооборудо-

ванию, реконструкции, модернизации, техническому перевооружению, частичной ликвидации). В то же время, если с момента введения в эксплуатацию основного средства, в отношении которого использована амортизационная премия, прошло менее пяти лет и оно реализовано взаимозависимому лицу, то в этом случае сумма амортизационной премии, одновременно включенная в расходы, подлежит восстановлению и включению в налоговую базу (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ).

Амортизационная премия не применяется

Применение амортизационной премии является правом, а не обязанностью организации. Во избежание разногласий с проверяющими факт и порядок применения амортизационной премии налогоплательщикам рекомендуется отразить в учетной политике для целей налогообложения (письма Минфина России от 30.10.2014 № 03-03-06/1/55106, 06.05.2009 № 03-03-06/2/94; ФНС России от 08.04.2009 № ШС-22-3/267).

Амортизационная премия не применяется в случаях, когда организация не несет фактических затрат на приобретение основных средств, например: основные средства поступили безвозмездно (абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ); поступили в виде вклада в уставный капитал (письма Минфина России от 08.06.2012 № 03-03-06/1/295 (п. 2); 19.06.2009 № 03-03-06/2/122; 16.05.2006 № 03-03-04/1/452; постановления ФАС Московского округа от 10.02.2014 № Ф05-18084/2013; 16.10.2013 № А40-145565/12-91-646 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 07.04.2014 № ВАС-553/14); ФАС Волго-Вятского округа от 19.10.2010 № А82-2142/2010 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 25.02.2011 № ВАС-974/11)); выявлены в ходе проведения инвентаризации (письмо Минфина России от 29.12.2009 № 03-03-06/1/829); получены в аренду (письма Минфина России от 12.10.2011 № 03-03-06/1/663; 09.02.2009 № 03-03-06/2/18).

Амортизационную премию можно применять к основным средствам, полученным по договору мены: к правоотношениям, возникшим в связи с заключением такого договора, применяются правила о купле-продаже, следовательно, имущество, полученное по договору мены, не является безвозмездно полученным (письмо Минфина России от 30.03.2010 № 03-03-06/2/61).

Амортизационную премию организации также вправе применять в отношении имущества, приобретенного за счет бюджетных инвестиций, предоставленных в соответствии со ст. 80 БК РФ, и признанного, согласно ст. 256 НК РФ, амортизируемым (письмо Минфина России от 11.10.2013 № 03-03-06/1/42548).

Некоторые спорные ситуации по начислению амортизационной премии

Налоговый кодекс РФ не содержит ограничений по применению амортизационной премии в отношении улучшений арендатором арендованного имущества (п. 9 ст. 258 НК РФ). Однако неоднократно высказывавшаяся позиция Минфина России заключается в том, что, поскольку произведенные арендатором неотделимые улучшения являются неотъемлемой частью арендованного имущества и не остаются на балансе у арендатора, а для капитальных вложений в арендованные объекты основных средств

установлен особый порядок начисления амортизации, предусмотренный ст. 258 НК РФ, правила применения амортизационной премии в размере 10% на арендатора не распространяются (письма Минфина России от 12.10.2011 № 03-03-06/1/663; 09.02.2009 № 03-03-06/2/18; 24.05.2007 № 03-03-06/1/302; УФНС России по г. Москве от 18.06.2009 № 16-15/061721.2).

В то же время имеются судебные акты, согласно которым амортизационную премию можно применить и к улучшениям арендованного имущества, поскольку Налоговый кодекс РФ подобного не запрещает. Например, в постановлении ФАС Московского округа от 03.06.2014 № Ф05-5053/2014 по делу № А40-86219/13 (определением Верховного суда РФ от 09.09.2014 № 305-КГ14-1382 отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного суда РФ) суд указал, что капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенные арендатором (если такие расходы не возмещаются арендодателем), признаются у арендатора амортизируемым имуществом.

На такое имущество распространяются в том числе правила п. 9 ст. 258 НК РФ, предусматривающие право и порядок применения амортизационной премии, а положения гл. 25 НК РФ не содержат запрета или ограничений в отношении применения арендатором амортизационной премии к капитальным вложениям в арендованное имущество. В другом случае, по мнению инспекции, для капитальных вложений в арендованные объекты основных средств установлен особый порядок начисления амортизации, и правила применения амортизационной премии на арендатора не распространяются.

Суд, руководствуясь положениями подп. 1.1, 2 ст. 259 НК РФ, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, отклонил довод налогового органа, посчитав обоснованным включение налогоплательщиком в состав расходов амортизационной премии по капитальным вложениям в арендованные объекты основных средств (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.01.2012 по делу № А74-956/2011).

Аналогичные выводы содержит постановление ФАС Московского округа от 02.02.2011 № КА-А40/15635-10 по делу № А40-30630/10-107-156. Свою позицию по вопросу высказал и Верховный суд РФ в определении от 09.09.2014 № 305-КГ14-1382, указав также, что Налоговый кодекс не содержит запрета или ограничений в отношении применения арендатором амортизационной премии к неотделимым улучшениям арендованных основных средств.

Таким образом, в настоящее время, с одной стороны, в случае применения арендатором амортизационной премии в отношении капитальных вложений в арендованное имущество имеется риск возникновения налоговых претензий. С другой стороны – по данной категории споров суды занимают сторону налогоплательщиков.

Спорный вопрос о возможности применения амортизационной премии существует и в отношении имущества, переданного в лизинг, а на порядок учета расходов влияет то, на чьем балансе учитывается лизинговое имущество.

В письмах от 24.03.2009 № 03-03-06/1/187; 10.03.2009 № 03-03-05/34 Минфин России разъяснил, что лизингодатель, на балансе которого

учитывается предмет лизинга, может применять в отношении такого основного средства амортизационную премию в месяце, следующем за тем, когда имущество было введено в эксплуатацию лизингодателем, если это предусмотрено в его учетной политике.

Аналогичного мнения придерживаются налоговые и судебные органы (письмо ФНС России от 08.04.2009 № ШС-22-3/267; постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.10.2007 № А33-5298/07-Ф02-8011/07; ФАС Уральского округа от 14.06.2007 № Ф09-4482/07-С3). По мнению судов, передаваемые обществом в лизинг объекты относятся к амортизируемому имуществу, стоимость которого учитывается в порядке, предусмотренном ст. 259 НК РФ.

В том случае, когда предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, ни у одной из сторон договора финансовой аренды не возникает права на применение амортизационной премии (письма Минфина России от 15.02.2012 № 03-03-06/1/85; 24.03.2009 № 03-03-06/1/187; 10.03.2009 № 03-03-05/34; ФНС России от 08.04.2009 № ШС-22-3/267).

Амортизационную премию в данной ситуации не вправе учесть ни лизингодатель, ни лизингополучатель по следующим основаниям: лизингодатель не имеет права на амортизационную премию, так как лизинговое имущество, переданное на баланс, учитывается в составе амортизируемого имущества у лизингополучателя (п. 10 ст. 258 НК РФ), лизингополучатель не вправе учитывать амортизационную премию, так как не имеет затрат на приобретение основных средств.

Лизинговые платежи к подобным затратам не относятся. Такой вывод подтвержден, в частности, постановлением ФАС Московского округа от 11.04.2012 № А40-23166/11-116-67, указавшего, что применение амортизационной премии лизингополучателем, при условии учета объекта основных средств на его балансе, приводит к двойному учету расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль.

В постановлении ФАС Центрального округа от 11.11.2011 № А64-5786/2010 высказана противоположная точка зрения. Суд посчитал, что та часть лизингового платежа, на которую приходится первоначальная стоимость приобретения этого имущества, по сути, является капитальным вложением в основные средства лизингополучателя. На этом основании суд пришел к выводу, что лизингополучатель, на балансе которого учитывается основное средство, имеет право учесть в расходах и лизинговые платежи, и амортизацию, начисляемую на первоначальную стоимость учитываемого на балансе лизингового имущества, а также амортизационную премию.

По нашему мнению, в отсутствие единообразной правоприменительной практики учитывать амортизационную премию лизингополучателям рискованно. Скорее всего, учитывая официальную позицию контролирующих органов, такой подход может вызвать претензии при проверках.

Учет амортизационной премии

Амортизационная премия признается в составе косвенных расходов в том отчетном периоде, на который приходится дата начала амортизации основных средств (п. 3 ст. 272 НК РФ). Причем не требуется, чтобы стоимость основного средства была полностью оплачена (письмо Минфина России от 16.08.2010 № 03-03-06/1/550).

В случае модернизации, реконструкции, перевооружения основных средств амортизационная премия включается в расходы в месяце изменения их первоначальной стоимости, т.е. в дату окончания соответствующих работ, подтвержденную документом, оформленным в соответствии с требованиями (п. 1 ст. 252, абз. 2 п. 3 ст. 272 НК РФ). Данная точка зрения поддерживается Минфином России (письма Минфина России от 29.09.2014 №03-03-06/1/48511; 28.05.2013 №03-03-06/1/19228; 14.11.2011 №03-03-06/2/171).

Документом, подтверждающим дату изменения первоначальной стоимости основного средства и сдачу в эксплуатацию модернизированного основного средства, может быть, например, акт по ф. № ОС-3. Аналогичным образом учитывается амортизационная премия по расходам на модернизацию (реконструкцию и т.п.) имущества, права на которое подлежат обязательной государственной регистрации (п. 4 ст. 259 НК РФ, подп. «б» п. 5 ст. 1 Федерального закона от 29.11.2012 №206-ФЗ).

Восстановление амортизационной премии

В соответствии с абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ в случае реализации основного средства, по которому было использовано право на амортизационную премию, взаимозависимому лицу ранее чем по истечении пяти лет после ввода его в эксплуатацию амортизационную премию необходимо восстановить и включить в налоговую базу (в состав внереализационных доходов).

Амортизационная премия не восстанавливается, если основное средство выбывает не в результате реализации, а по иным основаниям, например при передаче основного средства на безвозмездной основе либо в результате реорганизации юридического лица (письма Минфина России от 28.09.2012 №03-03-06/1/510, от 15.12.2011 №03-03-06/1/827).

Восстановление амортизационной премии производится в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошла реализация основного средства (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ).

Если основное средство, по которому применена амортизационная премия, к моменту реализации полностью самортизировано в налоговом учете и реализовано взаимозависимому лицу до истечения пятилетнего срока, организация должна включить амортизационную премию в доходы отчетного (налогового) периода, в котором произошла реализация (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ, письма Минфина России от 27.07.2010 №03-03-06/1/490 (п. 1); 28.10.2009 №03-03-06/1/700; 06.05.2009 №03-03-06/2/94; 10.04.2009 №03-03-06/2/79). При этом восстановлению подлежит общая сумма амортизационной премии, которая применена за период эксплуатации основного средства, т.е. как амортизационная премия, которая была учтена при вводе в эксплуатацию, так и амортизационные премии, учтенные при последующих модернизациях этого основного средства (письмо Минфина России от 16.07.2009 №03-03-06/2/141 (п. 3)).

В то же время, кроме нового порядка восстановления амортизационной премии, с 01.01.2013 законодательно установлен порядок определения остаточной стоимости основного средства, к которому она была применена, в случае реализации основного средства взаимозависимому лицу до истечения пятилетнего срока: при реализации такого основного средства взаимозависимому лицу до истечения пяти лет с момента ввода в эксплуатацию остаточная стоимость объекта должна быть увеличена на сумму амортизационной премии, включенной в со-

став внереализационных доходов текущего периода (абз. 2 подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ, п. 10 ст. 1, ч.ч. 1, 3 ст. 4 Закона №206-ФЗ).

В случае возникновения убытка от реализации основного средства при восстановлении амортизационной премии организация должна ежемесячно учитывать его в расходах равными долями в течение оставшегося срока полезного использования (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Последствия применения амортизационной премии

Применение при налогообложении прибыли амортизационной премии приводит к образованию разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. В связи с тем, что в налоговом учете расходы признаются сразу (амортизационная премия), а в бухгалтерском – нет, возникает налогооблагаемая разница, формирующая отложенное налоговое обязательство (п. 12 ПБУ 18/02). Амортизационная премия, уменьшающая первоначальную стоимость, влияет на амортизационные отчисления по основному средству и, соответственно, на его остаточную стоимость.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 04.11.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 25.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Федеральный закон от 29.11.2012 №206-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Федеральный закон от 25.02.1999 №39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Письма Минфина России от 30.10.2014 №03-03-06/1/55106; 06.05.2009 №03-03-06/2/94; 08.06.2012 №03-03-06/1/295 (п. 2); 19.06.2009 №03-03-06/2/122; 16.05.2006 №03-03-04/1/452; 29.12.2009 №03-03-06/1/829; 12.10.2011 №03-03-06/1/663; 09.02.2009 №03-03-06/2/18; 30.03.2010 №03-03-06/2/61; 11.10.2013 №03-03-06/1/42548; 12.10.2011 №03-03-06/1/663; 09.02.2009 №03-03-06/2/18; 24.05.2007 №03-03-06/1/302; 28.09.2012 №03-03-06/1/510; 15.12.2011 №03-03-06/1/827 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Письмо ФНС России от 08.04.2009 №ШС-22-3/267 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Письмо УФНС России по г. Москве от 18.06.2009 №16-15/061721.2 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Постановления ФАС Московского округа от 10.02.2014 №Ф05-18084/2013, от 16.10.2013 №А40-145565/12-91-646 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 07.04.2014 №ВАС-553/14); ФАС Волго-Вятского округа от 19.10.2010 №А82-2142/2010 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 25.02.2011 №ВАС-974/11) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
9. Постановление ФАС Московского округа от 03.06.2014 №Ф05-5053/2014 по делу №А40-86219/13 (определением Верховного суда РФ от 09.09.2014 №305-КГ14-1382 отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного суда РФ) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
10. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.01.2012 по делу №А74-956/2011; ФАС Московского округа от 02.02.2011 №КА-А40/15635-10 по делу №А40-30630/10-107-156 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
11. Определение Верховного суда РФ от 09.09.2014 №305-КГ14-1382 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
12. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

УДК 336.225.3

Налогообложение НДС рекламных услуг, оказанных иностранной компанией российской организации в рамках агентского договора

Аминова Н.А.,

юрист, Департамент налоговой безопасности, международного планирования и развития, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Зачастую в условиях современного ведения бизнеса российские компании привлекают иностранные организации с целью заключения с ними договора на оказание рекламных услуг. Такие договоры также могут быть заключены через иностранных посредников. При подписании подобных договоров закономерно возникает вопрос о необходимости в уплате российского НДС. Кроме того, отечественные компании волнует вопрос о механизме поступления данного налога в бюджет и случаи, когда на них лежит обязанность налогового агента по исчислению, перечислению и уплате НДС. Об этом речь пойдет в данной статье.

Ключевые слова: рекламные услуги; налоговый агент; агентский договор; иностранная компания; НДС.

VAT Taxation of advertising services rendered by a foreign company of a Russian organization in the framework of the Agency contract

Aminova N.,

Lawyer, Department of Tax Security international Planning and Development, KSK Group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Often in today's business Russian companies attract foreign organization to conclude with them the contract for the provision of advertising services. Such agreements can also be made through foreign intermediaries. When signing such a contract, the question naturally arises about the need to pay the Russian VAT. In addition, domestic companies are concerned about the mechanism proceeds of this tax to the budget and the cases when they have a responsibility as a tax agent and calculation, transfer and payment of VAT. About this will be discussed in this article.

Key words: advertising services; fiscal agent; the Agency agreement; the foreign company; VAT.

В случае заключения договора между российской организацией и иностранной компанией возникает вопрос о необходимости уплаты НДС. Даже если компания зарегистрирована за рубежом, это не освобождает ее от налоговых обязательств в России. Ключевым фактором для обложения НДС является место реализации товаров или услуг. Если реализация происходит на территории РФ, то она – объект налогообложения российским НДС (ст. 146 НК РФ).

Согласно ст. 148 НК РФ место реализации работ (услуг) определяется по месту осуществления деятельности их покупателя в исчерпывающем перечне случаев, к которым, в частности, относятся: оказание консультационных, рекламных, маркетинговых услуг; услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ. При этом местом осуществления деятельности покупателя считается территория РФ в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг) на территории РФ на основе государственной регистрации организации, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения ее постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства, если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство. При определении места деятельности покупателя следует иметь в виду, что если иностранная компания имеет представительство в России, то оно считается местом ее деятельности в РФ, и его операции облагаются НДС точно так же, как и для российской организации. Если иностранный контрагент не состоит на налоговом учете в РФ в качестве плательщика НДС, первоочередным становится выяснение, происходит ли реализация его услуг, а также приобретаемых через него услуг третьих лиц на территории РФ.

Пример. *Рекламодатель – российское юридическое лицо размещает свою рекламу в средствах массовой информации иностранных государств. В связи с тем что рекламные услуги оказываются российскому налогоплательщику, местом реализации этих услуг признается территория Российской Федерации.*

Применяя правила ст. 148 НК РФ, необходимо тщательно проанализировать, какие именно услуги оказывает иностранный контрагент для российской организации. Например, предположим, что между российской организацией (Принципалом) и иностранным юридическим лицом (Агентом) заключен агентский договор на рекламную кампанию.

Функции Агента могут исчерпываться подысканием рекламораспространителей и заключением с ними от своего имени договоров на оказание рекламных услуг в интересах Принципала.

Реализация агентских услуг в этом случае не будет признаваться происходящей на территории РФ. То есть в отношении выплачиваемого Принципалом агентского вознаграждения у него не будет возникать необходимость выступать в качестве налогового агента по НДС. Однако в отношении услуг иностранных рекламораспространителей вывод будет

прямо противоположным. Несмотря на то что Агент заключает с ними договоры от своего имени, действует он в интересах Принципала, который является фактическим приобретателем таких услуг. Данный вывод подтверждает Минфин России в письмах от 18.01.2008 № 03-07-08/13; 26.03.2008 № 03-07-08/69.

Для рекламных услуг согласно подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ место их реализации определяется по месту осуществления деятельности их покупателя. В рассматриваемом нами случае им будет российский Принципал. Возникает довольно необычная ситуация: российский Принципал не будет признаваться налоговым агентом в отношении выплачиваемого им агентского вознаграждения, но будет являться таковым в отношении приобретаемых им рекламных услуг несмотря на то, что у него нет прямого договора с иностранным рекламодателем. Необходимо признать, что этот вывод является справедливым. Поскольку в случае заключения российской организацией договора с иностранным контрагентом на оказание им рекламных услуг необходимость российскому налогоплательщику выступать в качестве налогового агента по НДС не вызывала бы сомнений.

Включение в эту цепочку гражданско-правового агента не должно приводить к искажению установленных налоговым законодательством РФ правил исчисления и уплаты данного налога. Если иностранная организация является плательщиком российского НДС, возникает вопрос о том, как будет происходить уплата данного налога и поступление его в бюджет Российской Федерации.

Если у такой компании есть представительство в России, тогда налог перечисляется через это представительство. В случае отсутствия представительства, налоговым законодательством предусмотрен механизм сбора налогов через так называемого налогового агента. Им будет являться организация – покупатель рекламных услуг.

Налоговыми агентами признаются лица, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ работы, услуги у иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете в налоговых органах РФ (п. 1 ст. 161 НК РФ).

Таким образом, российская организация (Принципал) будет выступать в качестве налогового агента в отношении рекламных услуг, приобретенных ею через своего иностранного посредника. На основании представленных Агентом отчетов Принципалу необходимо будет определить налоговую базу (в виде стоимости рекламных услуг), исчислить, удержать и уплатить в бюджетную систему РФ соответствующую сумму НДС.

Обязанности налогового агента перечислены в п. 3 ст. 24 НК РФ. В случае, если рекламные услуги оказывает непосредственно не сам иностранный агент, а другие лица (например, рекламодатели), с которыми он заключает договоры от своего имени, но за счет принципала, то возникает определенная сложность, которая заключается в указании (п. 2 ст. 161 НК РФ) обязанности налогового агента

удержать исчисленный НДС у налогоплательщика (т. е. у иностранного рекламо-распространителя).

Каким образом в этом случае удержать НДС, если между ними отсутствует прямой договор?

Более того, в договоре на оказание рекламных услуг, заключенном между иностранным Агентом и иностранным рекламодателем, скорее всего, вообще ничего не будет сказано про российский НДС.

Такое противоречие разрешается довольно просто: налоговый агент должен увеличить стоимость приобретенных им рекламных услуг на сумму НДС, после чего осуществить его удержание (по существу, из дохода иностранного лица) и перечисление в бюджет, что повлечет затем возникновение у него права на получение налогового вычета (п. 3 ст. 171 НК РФ). Правомочность такого решения подтверждает Минфин России (письма от 28.02.2008 № 03-07-08/47; 16.10.2007 № 03-07-15/153; 07.05.2007 № 03-07-08/100).

ФНС России рассмотрела вопрос о налогообложении НДС рекламных услуг, оказанных белорусской организацией российской организации в рамках агентского договора.

В письме ФНС России от 17.07.2014 № ГД-4-3/13835@ отмечено, что российская организация, приобретающая рекламные услуги, оказываемые белорусской организацией в рамках агентского договора, является налоговым агентом, обязанным исчислить и уплатить в российский бюджет НДС по таким операциям. Налоговый кодекс РФ предоставляет право принять к вычету ту сумму НДС, которую российский налоговый агент уплатил за иностранца.

Суммы НДС, удержанные налоговыми агентами из доходов иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах РФ, и уплаченные в установленном порядке в бюджет, подлежат вычету у таких налоговых агентов из общей суммы налога, исчисленной ими как плательщиками НДС по операциям, облагаемым налогом (п. 3 ст. 171 НК РФ).

Право на вычеты возникает у налогового агента – покупателя только при одновременном соблюдении следующих условий: он состоит на учете в налоговых органах РФ и является плательщиком НДС; работы, услуги были приобретены им для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС; стоимость таких работ, услуг включается в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций; сумма НДС по работам, услугам удержана из доходов иностранного лица и фактически уплачена в бюджет.

Если в договоре не была определена сумма налога, то организация вправе принять к вычету и тот НДС, который уплатили в бюджет за счет собственных средств (письмо Минфина России от 05.06.2013 № 03-03-06/2/20797). Ранее на возможность принятия к вычету сумм НДС, который налоговый агент уплатил за счет собственных средств, НК РФ был наложен запрет.

Согласно абз. 3 п. 3 ст. 171 НК РФ (в ред., действовавшей до 01.01.2009) к вычету мог быть принят только налог, удержанный из средств налогоплательщика.

Минфин России разъяснял, что если в договоре цена установлена без НДС и налог был уплачен за счет собственных средств, то НДС признается удержанным у иностранца и может быть принят к вычету в общем порядке (письма Минфина России от 28.02.2008 № 03-07-08/47; 21.03.2007 № 03-07-08/50; 12.07.2007 № 03-07-08/191).

В книге покупок счет-фактура, составленный налоговым агентом за иностранное лицо, регистрируется в том отчетном периоде, в котором выполнены все перечисленные условия. Иными словами, дата принятия налога к вычету определяется в том же порядке, как если бы рекламные услуги были приобретены у российской организации.

Обращаем внимание: *заявить к вычету НДС, уплаченный за иностранного исполнителя, российская организация может уже по итогам того периода, в котором уплатили налог в бюджет, при условии, что все прочие перечисленные выше условия в этом налоговом периоде также соблюдены (п. 3 ст. 171, ст. 172 НК РФ, письма Минфина России от 23.10.2013 № 03-07-11/44418; 13.01.2011 № 03-07-08/06).*

В отношении работ и услуг такое правило означает, что в декларации за соответствующий налоговый период организация отразит одновременно: сумму налога, которая уплачена вместе с оплатой работ (услуг); сумму вычета по этой операции. НДС в бюджет в таких случаях перечисляется одновременно с оплатой услуг иностранному поставщику (абз. 2 п. 4 ст. 174 НК РФ). Поэтому заявить вычеты можно в этом же периоде (письма Минфина России от 29.11.2010 № 03-07-08/334; 05.03.2010 № 03-07-08/61; 15.07.2009 № 03-07-08/151; 07.04.2008 № 03-07-08/84).

Данная позиция подтверждается сложившейся арбитражной практикой (постановления ФАС Московского округа от 29.03.2011 № КА-А40/1994-11, 21.10.2010 № КА-А40/12967-10; ФАС Северо-Кавказского округа от 09.08.2010 № А32-21695/2008-46/378-34/283-2010-11/1).

В то же время ФНС России полагает, что заявлять к вычету НДС, уплаченный налоговым агентом за иностранца, следует всегда в налоговом периоде, следующем за периодом уплаты НДС. И при этом не важно, что приобреталось – товары или работы (услуги) (письма ФНС России от 07.09.2009 № 3-1-10/712@; 07.06.2008 № 3-1-10/81@).

Налоговые органы при вынесении решений по результатам проверок должны руководствоваться сложившейся арбитражной практикой (письмо ФНС России от 14.09.2009 № 3-1-11/730). А последняя, как правило, признает правомерность отражения вычета в декларации того периода, в котором НДС был уплачен в бюджет. Однако суммы налога, уплаченные за иностранного налогоплательщика налоговым агентом, не всегда могут быть предъявлены им к вычету. В ряде случаев они должны быть учтены в стоимости соответствующих работ, услуг.

Согласно п. 2 ст. 170 НК РФ данное правило применяется в случаях приобретения работ, услуг: используемых для операций по производству и (или) реализации (в том числе для собственных нужд)

товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения); используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ; используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ; лицами, не являющимися плательщиками НДС согласно НК РФ, либо лицами, пользующимися освобождением от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС.

Рассмотрим обратную ситуацию. Иностранная компания заключает агентский договор на оказание рекламных услуг с российской организацией.

По мнению Минфина России, при оказании российской организацией рекламных и маркетинговых услуг иностранному лицу на основании агентского договора, заключенного российским агентом, действующим от имени иностранного принципала, местом реализации данных услуг территория РФ не признается (письмо Минфина России от 22.10.2013 № 03-07-08/44108).

Основанием для такого вывода является норма подп. 4 п. 1.1 ст. 148 НК РФ, в соответствии с которой местом реализации рекламных и маркетинговых услуг не признается территория Российской Федерации, в случае если покупатель таких услуг не осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Письма Минфина России от 18.01.2008 № 03-07-08/13; 26.03.2008 № 03-07-08/69; 26.03.2008 № 03-07-08/69; 28.02.2008 № 03-07-08/47; 16.10.2007 № 03-07-15/153; 07.05.2007 № 03-07-08/100; 05.06.2013 № 03-03-06/2/20797; 28.02.2008 № 03-07-08/47; 21.03.2007 № 03-07-08/50; 12.07.2007 № 03-07-08/191; 23.10.2013 № 03-07-11/44418; 13.01.2011 № 03-07-08/06; 29.11.2010 № 03-07-08/334; 05.03.2010 № 03-07-08/61; 15.07.2009 № 03-07-08/151; 07.04.2008 № 03-07-08/84; 22.10.2013 № 03-07-08/44108 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Письма ФНС России от 17.07.2014 № ГД-4-3/13835@; 07.09.2009 № 3-1-10/712@; 07.06.2008 № 3-1-10/81@; 14.09.2009 № 3-1-11/730 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Постановления ФАС Московского округа от 29.03.2011 № КА-А40/1994-11; ФАС Московского округа от 21.10.2010 № КА-А40/12967-10; ФАС Северо-Кавказского округа от 09.08.2010 № А32-21695/2008-46/378-34/283-2010-11/1 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

УДК 336.226.111

Налогообложение налогом на прибыль и НДС, выполненных арендатором улучшений арендованного имущества и переданных арендодателю

Цатурян Е.А.,

ведущий юрисконсульт,
Департамент налоговой безопасности, международного планирования
и развития, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Арендные отношения приобретают все большую популярность по сравнению с приобретением имущества в собственность. Многие организации производят улучшения арендованного имущества, которые могут быть как делимыми, так и неделимыми. Это делается в целях приведения арендуемого имущества к состоянию, в котором оно будет наиболее полно удовлетворять требованиям арендатора. При передаче неделимых улучшений у сторон договора наряду с гражданско-правовыми вопросами возникают и многочисленные вопросы в области налогообложения. В статье рассмотрены вопросы, связанные с налогообложением выполненных арендатором улучшений арендованного имущества и переданных арендодателю в части налога на прибыль и НДС.

Ключевые слова: НДС; налог на прибыль; улучшения арендованного имущества.

Taxation tax on profit and VAT made by the tenant improvements to the leased property and transferred to the lessor

Tsaturyan E.,

Lead Counsel, Department of Tax Security international Planning and
Development, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Lease acquire a whole lot of popularity in comparison to the acquisition of property. Many organizations make improvements to the leased property, which can be both separable and inseparable. This is done in order to bring the leased property to the condition in which it will best meet the needs and interests of the tenant. When the transfer is inseparable improvements of the parties to the contract along with civil legal issues arise many questions in the field of taxation. In the article the questions connected with taxation made by the tenant improvements to the leased property and transferred to the lessor in terms of income tax and VAT.

Key words: VAT; income tax; leasehold improvements.

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (ст. 606 ГК РФ).

Произведенные арендатором отделимые улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды. То есть если иное не предусмотрено договором аренды, то отделимые улучшения арендованного имущества не остаются у арендодателя после возврата арендованного имущества (п. 1 ст. 623 ГК РФ). В то же время в случае, когда арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, не отделимые без вреда для имущества, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды (п. 2 ст. 623 ГК РФ).

Необходимо отметить, что стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества возмещается арендатору только в случае, когда указанные улучшения произведены с согласия арендодателя, в противном случае указанные затраты возмещению не подлежат. Об этом напомнил Минфин России в письме от 03.05.2011 № 03-03-06/1/280.

Передача неотделимых улучшений имущества – это реализация согласно нормам гл. 21 НК РФ

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Под реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем, в свою очередь, понимается передача права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом другому лицу, оказание услуг одним лицом другому лицу (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Налоговым законодательством установлено императивное правило о том, что передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказанных услуг на безвозмездной основе также признается реализацией товаров (работ, услуг). Аналогичное положение содержится в письме Минфина России от 31.12.2009 № 03-07-11/341.

Рассмотрим позицию финансового и налоговых ведомств относительно передачи неотделимых улучшений, произведенных с согласия арендодателя, последнему.

В письме Минфина России от 15.09.2005 № 03-03-04/2/62 сотрудники министерства пришли к выводу, что арендатор, производя капитальные вложения в арендованное здание, улучшил чужое имущество, вложил средства в чужую собственность, то есть оказал арендодателю услугу.

В то же время в письме Минфина России от 16.10.2006 № 03-03-04/2/218 разъяснено, что результаты работ по улучшению арендованного имущества следует рассматривать в качестве объекта реализации.

Поддерживают в решении данного вопроса и представители ФНС (письмо ФНС России от 19.04.2010 № ШС-37-3/11). В частности, в пись-

мах УФНС России по г. Москве от 26.01.2007 № 19-11/06916; 08.12.2006 № 19-11/108507 указано, что обязанностью арендатора при передаче арендодателю неотделимых улучшений арендуемого имущества является предъявление арендодателю соответствующей суммы НДС.

Учитывая приведенные разъяснения, логично предположить, что, поскольку согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения по НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, то при передаче неотделимых улучшений арендатор обязан начислить НДС на стоимость передаваемых арендодателю улучшений.

Такой подход подтверждается существующей в настоящее время судебной практикой. ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 03.04.2014 по делу № А28-2330/2013 указал, что общество при передаче арендодателю арендованного имущества безвозмездно передало последнему произведенные неотделимые улучшения. Поскольку безвозмездная передача спорного имущества является для целей исчисления НДС реализацией, следовательно, именно арендатор должен уплатить в бюджет НДС с рыночной цены объекта.

ФАС Московского округа в постановлении от 17.04.2013 по делу № А40-69829/2012 отметил, что поскольку передаваемые арендодателю неотделимые улучшения имеют стоимостную и физическую характеристики, не принимается ссылка заявителя на то, что неотделимые улучшения вещи не предусмотрены законом в качестве оснований для приобретения права на вещь, поскольку в целях налогообложения их реализация является объектом налогообложения.

Аналогичные выводы содержатся в постановлениях иных окружных судов (постановления ФАС Поволжского округа от 26.06.2012 по делу № А65-12909/2011; ФАС Уральского округа от 02.02.2010 по делу № А47-382/2009; ФАС Московского округа от 30.04.2010 по делу № А40-107727/09-127-742; 25.06.2009 по делу № А40-67444/08-80-265; Седьмого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2014 по делу № А27-217/2014).

Однако в материалах судебно-арбитражной практики можно обнаружить и иной подход к рассматриваемой ситуации. Так, ФАС Поволжского округа в постановлении от 18.01.2013 по делу № А55-14290/2012 указал, что при выполнении ремонта арендуемых помещений общество действовало исключительно с целью удовлетворения потребностей самого общества. В итоге судьи пришли к выводу, что неотделимые улучшения, произведенные налогоплательщиком в период действия договоров аренды, не могли быть переданы арендодателю в смысле ст. 39 НК РФ, следовательно, их стоимость не образует самостоятельный объект обложения НДС.

Результат выполненных за счет арендатора работ в арендуемых помещениях имеет потребительскую ценность исключительно для самого арендатора, а не для арендодателя.

Аналогичный вывод можно обнаружить в постановлении ФАС Московского округа от 28.01.2014 по делу № А40-45990/13-116-97, который указал, что, учитывая установленные по спорному эпизоду обстоятельства, судебные инстанции пришли к правомерному выводу, что спорные неотделимые улучшения, произведенные заявителем в период действия договоров аренды, не могли быть переданы арендодателю исходя из нормы ст. 39 НК РФ, и, следовательно, их стоимость не образует самостоятельный объект налогообложения налогом на добавленную стоимость; ис-

полнение арендатором обязательства, возложенного на него договором аренды и законодательством РФ по возврату имущества арендодателю, не может приравниваться к понятию «реализация имущества».

Таким образом, даже в рамках одного судебного округа встречается противоположный подход к решению рассматриваемого вопроса, в связи с чем вопрос о возникновении объекта обложения НДС при передаче арендодателю неотделимых улучшений арендованного имущества в настоящее время является весьма дискуссионным.

В то же время передача капитальных вложений при перезаключении договора аренды без изменения условий в отношении арендованного имущества НДС не облагается, так как для формирования облагаемого НДС оборота необходимо установить сам факт передачи арендатором арендодателю капитальных вложений (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 05.09.2014 по делу № А60-40717/2013, постановление ФАС Московского округа от 21.08.2012 по делу № А40-81740/11-90-357, постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.10.2012 по делу № А21-9549/2011).

Как установлено налоговым законодательством, арендатор обязан начислить НДС, выставить счет-фактуру независимо от того, на возмездной или безвозмездной основе происходит передача неотделимых улучшений и кем были выполнены работы – арендатором или подрядной организацией. В связи с этим возникает проблема определения надлежащего момента начисления НДС и, соответственно, выставления счета-фактуры.

Налоговый кодекс РФ не содержит ответа на вопрос, в какой момент следует начислить НДС и, соответственно, выставить счет-фактуру (п. 3 ст. 168 НК РФ): сразу после того, как выполнены работы, или по окончании договора аренды.

По правилам п. 3 ст. 167 НК РФ в случаях, когда товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар (передача неотделимых улучшений), такая передача права собственности приравнивается к его отгрузке. И если исходить из данной нормы, то, как мы полагаем, начислять НДС и выставлять счет-фактуру следует по окончании договора аренды, в момент подписания документа о передаче улучшенного имущества арендодателю.

Сделанный вывод подтверждается судебной практикой. В частности, Восьмой арбитражный апелляционный суд в постановлении от 05.11.2013 по делу № А70-2918/2013 указал, что при безвозмездной передаче неотделимых улучшений начислять НДС и выставлять счет-фактуру следует по окончании договора аренды, в момент передачи улучшенного имущества арендодателю.

Неотделимые улучшения арендованного имущества признаются НК РФ как амортизируемое имущество

В соответствии со ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. При решении вопроса о порядке признания расходов, связанных с осуществлением неотделимых улучшений арендованного имущества, необходимо учитывать следующее.

Главой 25 НК РФ предусмотрено, что затраты, осуществленные арендатором для улучшения арендованного имущества, учитываются

для целей налогообложения прибыли либо как расходы в виде амортизации, начисляемой на сумму капитальных вложений в форме неотделимых улучшений в амортизируемое арендованное имущество, либо как прочие расходы, связанные с проведением ремонта амортизируемого арендованного имущества.

Амортизации подлежат только те неотделимые улучшения, которые носят капитальный характер, иные виды ремонтных работ учитываются при налогообложении прибыли как расходы на ремонт. На это обращают внимание и представители финансовых органов (письма Минфина России от 07.03.2008 № 03-03-06/1/159; 18.03.2008 № 03-03-09/1/195).

Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя (п. 1 ст. 256 НК РФ). В силу ст. 258 НК РФ капитальные вложения в арендованные объекты основных средств амортизируются в следующем порядке: 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 в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации; капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем в порядке, установленном нормами гл. 25 НК РФ.

Рассмотрим ситуацию, когда капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, не возмещаются арендодателем.

В отношении данного случая Минфин России в письме от 13.04.2010 № 03-03-06/2/75 уточнил, что если Классификацией основных средств, утв. Правительством Российской Федерации, для конкретных капитальных вложений срок полезного использования не установлен, следует учитывать положение п. 6 ст. 258 НК РФ, согласно которому для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

В результате арендатор получил возможность определять срок полезного использования капитальных вложений в форме неотделимых улучшений, который будет отличаться от срока полезного использования арендованных объектов основных средств.

Налоговый кодекс РФ не содержит ограничений по применению амортизационной премии в отношении арендованного имущества.

Согласно абз. 4, 5, 6 п. 1 ст. 258 НК РФ право на амортизацию принадлежит тому налогоплательщику, который непосредственно несет расходы на неотделимые улучшения.

На основании абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам)

расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Однако Минфин России в письмах от 09.02.2009 № 03-03-06/2/18; 12.10.2011 № 03-03-06/1/663 высказал позицию, что в случае, когда неотделимые улучшения не остаются на балансе у арендатора, правила применения амортизационной премии на арендатора не распространяются. Вместе с тем судебные органы с таким подходом не согласны.

В постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.01.2012 по делу № А74-956/2011 судьи пришли к выводу об обоснованности включения налогоплательщиком в состав расходов по налогу на прибыль сумм амортизационной премии по капитальным вложениям в арендованные объекты основных средств, зачисленных обществом в собственные основные средства в сумме фактически понесенных затрат.

Верховный суд РФ в определении от 09.09.2014 по делу № А40-86219/13 поддержал позицию нижестоящих судов, которые, основываясь на положениях ст. 251, 256, 258 НК РФ, исходили из того, что капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенные арендатором тогда, когда такие расходы не возмещаются арендодателем, признаются у арендатора амортизируемым имуществом, на которое распространяются в том числе правила п. 9 ст. 258 НК РФ, предусматривающего право на применение амортизационной премии и порядок ее применения.

Следует отметить, что установление срока действия договора аренды на практике имеет принципиальное значение, поскольку согласно ст. 258 НК РФ недоамортизированная часть капитальных вложений, вложенных в арендованное имущество, за пределами срока действия договора аренды в целях налогообложения прибыли арендатора не может признаваться последним в составе расходов. Однако в случае, если договор аренды будет пролонгирован, организация-арендатор сможет продолжить начисление амортизации (указанная позиция изложена в письмах Минфина России от 24.11.2006 № 07-05-06/285; 21.03.2011 № 03-03-06/1/158).

Пунктом 3 ст. 259.1 НК РФ установлено, что начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств начинается у арендатора с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Таким образом, учитывать одновременно в полной сумме неотделимые улучшения арендованных объектов в составе текущих расходов арендатора неправомерно. Это основная ошибка, совершаемая налогоплательщиками-арендаторами.

Что касается дохода арендодателя, полученного в виде неотделимых улучшений и не компенсируемого арендатору, то в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ в целях налогообложения прибыли внереализационными доходами признаются безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ.

Согласно подп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, данные доходы не увеличивают первоначальную стоимость

модернизируемого имущества (письма УФНС России по г. Москве от 29.11.2006 № 20-12/105055.1; Минфина России от 29.05.2007 № 03-03-06/1/334).

Теперь рассмотрим ситуацию, когда капитальные вложения, осуществленные арендатором в арендуемое имущество, возмещаются арендатору.

Капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем в порядке, установленном гл. 25 НК РФ, то есть начисление амортизации в данном случае ложится на плечи арендодателя (письмо Минфина России от 16.11.2010 № 03-03-06/1/728).

Исходя из нормы п. 2 ст. 257 НК РФ, после того как арендодатель возместит арендатору затраты на неотделимые улучшения, он обязан увеличить стоимость арендованного объекта основного средства.

При этом арендодатель также вправе увеличить срок полезного использования объекта основного средства, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования.

Увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Определяя момент возмещения расходов на произведенные неотделимые улучшения арендованного имущества, полагаем, что указанные затраты могут быть возмещены непосредственно после проведения данных работ, либо по окончании договора аренды, либо может быть зачтено в счет погашения будущих арендных платежей. При этом необходимо учитывать положения п. 9 ст. 258 НК РФ.

Однако конкретный размер применяемой амортизационной премии рекомендуем закрепить в учетной политике организации для целей налогообложения. Об этом высказался Минфин России в письме от 13.03.2006 № 03-03-04/1/219.

Что касается арендатора, которому арендодателем возмещены расходы на неотделимые улучшения, то указанную компенсацию арендатор включает в доходы на основании ст. 249 НК РФ, поскольку такое возмещение для арендатора будет являться выручкой от реализации работ (письмо Минфина России от 18.03.2008 № 03-03-09/1/195).

Датой получения дохода, соответственно, признается момент передачи неотделимых улучшений по акту приемки-передачи или день возврата улучшенного арендованного имущества.

Как указал ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 30.05.2014 по делу № А45-12766/2013, поскольку передаваемые арендодателю неотделимые улучшения имеют стоимостную и физическую характеристики, сторонами определена их остаточная стоимость, которую арендодатель перечислил арендатору, следовательно, их передача является реализацией и подлежит включению в налоговую базу налога на прибыль.

В ситуации, когда стоимость неотделимых улучшений возмещается арендодателем лишь в части, представители финансового ведомства разрешают арендатору невозмещаемую стоимость амортизировать в общем порядке в течение срока действия договора аренды (письма

Минфина России от 30.07.2010 № 03-03-06/2/134; 25.01.2010 № 03-03-06/1/19; 06.11.2009 № 03-03-06/2/215).

С учетом вышеизложенного полагаем, что передача неотделимых улучшений как на возмездной, так и на безвозмездной основе признается реализацией, поэтому начислять НДС и выставлять счет-фактуру следует по окончании договора аренды. При решении вопроса о порядке признания расходов, связанных с осуществлением неотделимых улучшений арендованного имущества, необходимо учитывать, возмещается или не возмещается их стоимость арендатору, но в любом случае применять правила амортизационной премии правомочен как арендатор, так и арендодатель.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Письма Минфина России от 15.09.2005 № 03-03-04/2/62; 13.03.2006 № 03-03-04/1/219; 16.10.2006 № 03-03-04/2/218; 24.11.2006 № 07-05-06/285; 29.05.2007 № 03-03-06/1/334; 18.03.2008 № 03-03-09/1/195; 18.03.2008 № 03-03-09/1/195; 29.08.2008 № 03-07-11/290; 07.03.2008 № 03-03-06/1/159; 09.02.2009 № 03-03-06/2/18; 31.12.2009 № 03-07-11/341; 25.01.2010 № 03-03-06/1/19; 13.04.2010 № 03-03-06/2/75; 30.07.2010 № 03-03-06/2/134; 16.11.2010 № 03-03-06/1/728; 03.05.2011 № 03-03-06/1/280; 12.10.2011 № 03-03-06/1/663; 24.01.2013 № 03-07-05/01; 25.02.2013 № 03-07-05/5259; 21.03.2011 № 03-03-06/1/158 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Письмо ФНС России от 19.04.2010 № ШС-37-3/11 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Письма УФНС России по г. Москве от 29.11.2006 № 20-12/105055.1; 08.12.2006 № 19-11/108507; 26.01.2007 № 19-11/06916 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Определение Верховного суда РФ от 09.09.2014 по делу № А40-86219/13 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2014 по делу № А27-217/2014; ФАС Московского округа от 25.06.2009 по делу № А40-67444/08-80-265; 30.04.2010 по делу № А40-107727/09-127-742; 21.08.2012 по делу № А40-81740/11-90-357; 17.04.2013 по делу № А40-69829/2012; 28.01.2014 № Ф05-17237/2013 по делу № А40-45990/13-116-97; Арбитражного суда Уральского округа от 05.09.2014 по делу № А60-40717/2013; Восьмого арбитражного апелляционного суда от 05.11.2013 по делу № А70-2918/2013; ФАС Волго-Вятского округа от 03.04.2014 по делу № А28-2330/2013; ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.01.2012 по делу № А74-956/2011; Западно-Сибирского округа от 30.05.2014 по делу № А45-12766/2013; ФАС Поволжского округа от 26.06.2012 по делу № А65-12909/2011; 18.01.2013 по делу № А55-14290/2012; ФАС Северо-Западного от 16.10.2012 по делу № А21-9549/2011; ФАС Северо-Кавказского округа от 25.07.2012 по делу № А53-11418/2011; ФАС Уральского округа от 02.02.2010 по делу № А47-382/2009 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

УДК 336.12

Сложные вопросы применения стандартных налоговых вычетов по НДФЛ

Демишева Т.А.,

консультант по налогам и сборам 1-й категории, общественный директор департамента по обучению консультантов по налогам и сборам Палаты налоговых консультантов, управляющий партнер ООО «Консультационная фирма «Демишева и Ко»
119049, Москва, ул. Крымский Вал, д. 8
E-mail: 9015329493@skypoint.ru

Порядок расчета и выплаты стандартных налоговых вычетов по НДФЛ регулирует ст. 218 НК РФ. Подробнее о предоставлении стандартных налоговых вычетов в 2015 г., а также правила, по которым предоставляются стандартные налоговые вычеты на ребенка (детей), вы найдете в предложенной статье.

Ключевые слова: НДФЛ; налогоплательщик; налоговый агент; стандартный налоговый вычет.

Difficult questions of application of the standard tax deductions for personal income tax

Demicheva T.,

consultant for taxes and levies of the 1st category, public Director of the Department of training consultants for taxes and levies of the chamber of tax consultants, managing partner of LLC «Consulting firm «Demicheva and Co»
119049, Moscow, Krymsky Val, 8
E-mail: 9015329493@skypoint.ru

The order of calculation and payment standard tax deductions for personal income tax adjusts Art. 218 of the tax code. For more information about providing a standard tax deductions in 2015, as well as the rules according to which feature standard tax deductions for child (Ren) you will find in the proposed article.

Key words: personal income tax; the taxpayer; the tax agent; standard tax deduction.

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц, согласно ст. 207 НК РФ, являются именно физические лица, поэтому в силу закона они имеют право на ряд вычетов из своих доходов. В частности, к таким вычетам относятся стандартные вычеты, установленные ст. 218 НК РФ. Рассмотрим порядок применения вычетов, предусмотренных подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, по которым особенно много вопросов. Эти стандартные вычеты связаны с наличием в семье детей в возрасте до 18 лет, а также учащихся очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

Исходя из норм гл. 23 НК РФ, налогоплательщик, физическое лицо, при заключении трудового или гражданско-правового договора имеет право получить у налогового агента или одного из налоговых агентов, если заключает договоры с несколькими организациями, стандартный налоговый вычет на ребенка (детей).

Выбор налогового агента, у которого налогоплательщик желает получать вычеты, определяется самим налогоплательщиком, т.к. только физическое лицо, как налогоплательщик, имеет на это право. При этом налогоплательщик вправе сменить налогового агента как с начала нового налогового периода, так и в течение налогового периода, т.е. календарного года. При смене в течение года налогового агента налогоплательщик должен представить новому налоговому агенту справку ф. 2-НДФЛ от предыдущего налогового агента о сумме полученных доходов, стандартных вычетах и удержанных налогах. Данная справка необходима для определения ограничения по сумме доходов для получения вычетов.

Право получения вычета опирается на письменное заявление, подаваемое выбранному налоговому агенту, и документы, прилагаемые к заявлению, подтверждающие право на вычет. Пример таких документов приведен в письме УФНС России по г. Москве от 05.06.2013 № 20-14/055883@ «О рассмотрении обращения». По мнению УФНС, к «ним относятся: копия свидетельства о рождении ребенка (детей), копия свидетельства о браке (расторжении брака); справка с места работы второго родителя о его доходах и неполучении им стандартных налоговых вычетов на детей; заявление одного из родителей об отказе от получения стандартного налогового вычета; документы, подтверждающие участие родителя, отказывающегося от получения стандартных налоговых вычетов на детей, в обеспечении ребенка».

При истребовании документов, подтверждающих право на получение стандартного налогового вычета, налоговому агенту необходимо учитывать требования Федерального закона от 27.07.2006 № 152-ФЗ (ред. от 04.06.2014) «О персональных данных», который запрещает требовать и обрабатывать излишние документы физических лиц.

В постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 21.04.2014 по делу № А53-13327/2013 установлено, что «согласно ч. 5 ст. 5 Закона № 152-ФЗ содержание и объем обрабатываемых персональных данных должны соответствовать заявленным целям обработки. Обрабатываемые персональные данные не должны быть избыточными по отношению к заявленным целям их обработки».

Организация, выплачивающая доходы физическому лицу на основании трудового или гражданско-правового договора, является налоговым агентом согласно ст. 226 НК РФ, поэтому при получении заявления и предоставлении всех необходимых документов налоговый агент не имеет права отказать в стандартных налоговых вычетах налогоплательщику.

Судебная практика подтверждает, что реализация права на стандартный налоговый вычет требует оформления письменного заявления и при-

ложения к нему соответствующих документов (апелляционное определение Костромского областного суда от 12.03.2014 по делу №33-237/2014).

Право на получение стандартного налогового вычета принадлежит физическим лицам, являющимися налоговыми резидентами в соответствии со ст. 207 НК РФ. Поэтому отказ от удержания стандартных налоговых вычетов должен быть мотивирован. Например, документы не подтверждают, что на обеспечении именно налогоплательщика, претендующего на вычет, находится ребенок (дети).

Таким образом, физические лица, как налогоплательщики, являющиеся налоговыми резидентами и получающие доходы по трудовым или гражданско-правовым договорам, имеют право на вычеты.

Налоговый агент обязан предоставить вычет и внешнему совместителю, имеющему детей, на основании заявления и документов, подтверждающих, что на обеспечении налогоплательщика, внешнего совместителя, находятся дети.

Аналогичная позиция разъяснена в письме Минфина России от 30.06.2014 №03-04-05/31345: *«...работник имеет право обратиться с заявлением на получение стандартного налогового вычета на детей к любому работодателю, являющемуся источником выплаты дохода, независимо от вида заключенного им трудового договора, в том числе на условиях внешнего совместительства.*

К документам, подтверждающим право на стандартный налоговый вычет, относятся: свидетельства о рождении детей, паспорт (с отметкой о регистрации брака между родителями) или свидетельство о регистрации брака. Справка из образовательного учреждения, которая является одним из документов, подтверждающих право на стандартный налоговый вычет, представляется налоговому агенту только в случае, если ребенок является учащимся очной формы обучения в возрасте до 24 лет.

...При этом предоставление родителю стандартного налогового вычета на ребенка производится независимо от наличия у него самостоятельных источников дохода».

Вычеты предоставляются на каждого ребенка, и размер вычета зависит от количества детей: 1400 руб. – на первого ребенка; 1400 руб. – на второго ребенка; 3000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка; 3000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Порядок определения размера вычета на каждого ребенка зависит от даты рождения ребенка, при этом применялись ли вычеты на ребенка, ранее рожденного, или нет – значения не имеет.

Минфин России в письме от 17.04.2014 №03-04-05/17619 разъяснил, что *«при определении применяемого размера стандартного налогового вычета учитывается общее количество детей, включая детей, достигших возраста, после которого родители утрачивают право на получение стандартного налогового вычета. Очередность детей определяется по датам их рождения, то есть первый ребенок – это наиболее старший*

по возрасту ребенок. В случае если на первого и второго ребенка стандартный налоговый вычет не предоставляется, родитель имеет право на получение стандартного налогового вычета на третьего ребенка за каждый месяц налогового периода в размере 3000 руб.».

Пример. *Сотрудница учреждения Соловьева Н.М. является родителем троих детей в возрасте 27, 25 и 12 лет. Вычеты будут предоставляться ей следующим образом: на первого ребенка в возрасте 27 лет – вычет не предоставляется; на второго ребенка в возрасте 25 лет – вычет не предоставляется; на третьего ребенка в возрасте 12 лет – вычет в размере 3000 руб.*

Налоговый вычет в двойном размере предоставляется или единственному родителю (приемному родителю), усыновителю, опекуну, попечителю или одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Понятие единственного родителя разъяснено письмом УФНС РФ по г. Москве от 05.06.2013 №20-14/055883@ «О рассмотрении обращения». По мнению налогового органа, «понятие «единственный родитель» означает отсутствие у ребенка второго родителя, в том числе по причине смерти, признания родителя безвестно отсутствующим. Таким образом, нахождение родителей в разводе не означает отсутствие второго родителя».

В этом письме налоговый орган уточнил, что отказаться от получения стандартного налогового вычета один из родителей (приемных родителей) «может, только если он имеет на него право и оно подтверждено соответствующими документами».

Единственный родитель теряет право на стандартный налоговый вычет в двойном размере с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Единственный опекун также имеет право на получение стандартного налогового вычета в двойном размере, что вытекает из ст. 218 НК РФ и Федерального закона от 24.04.2008 №48-ФЗ «Об опеке и попечительстве».

Статьей 10 Федерального закона от 24.04.2008 №48-ФЗ «Об опеке и попечительстве» предусмотрено, что орган опеки и попечительства исходя из интересов лица, нуждающегося в установлении над ним опеки или попечительства, может назначить ему нескольких опекунов или попечителей, в том числе при устройстве в семью на воспитание детей, оставшихся без попечения родителей. Поэтому ФНС России в письме от 30.04.2013 №ЕД-4-3/8054@ разъясняет, что «стандартный налоговый вычет в двойном размере предоставляется опекуну в случае, если он является единственным опекуном. При этом размер стандартного вычета не изменяется от факта регистрации брака, состава семьи опекуна, поскольку супруги опекунов не имеют права на стандартный налоговый вычет по отношению к подопечным детям, а также от факта лишения (не лишения) родителей опекаемого родительских прав.

К документам, подтверждающим право на стандартный налоговый вычет в двойном размере, в частности, относится документ из органов опеки и попечительства, подтверждающий назначение опекуна единственным опекуном».

Право на применение вычета имеют каждый родитель, усыновитель, опекун, попечитель, приемный родитель, супруг (супруга) приемного родителя при условии, что на их обеспечении находится ребенок, даже если этот ребенок проживает за границей. Однако, если ребенок проживает за границей, то налоговый вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает (проживают) ребенок (дети).

При предоставлении вычета важно иметь в виду, что если на обеспечении одного из супругов находятся дети от первого брака его супруги (супруга), то, как разъяснено Минфином России в письмах от 28.04.2014 № 03-04-05/19992, от 23.06.2014 № 03-04-05/29908, *«налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется, в частности, на супруга родителя, на обеспечении которого находится ребенок.*

При определении очередности детей для установления размера стандартного налогового вычета учитывается общее количество детей, включая детей супруги от первого брака, которые проживают совместно с супругом и находятся на его обеспечении».

Если супруги находятся в разводе, то супруг (супруга), выплачивающие алименты, имеют право на стандартный налоговый вычет.

Данную позицию подтверждает письмо ФНС России и Минфина России от 17.09.2013 № БС-4-11/16736, в котором разъяснено, что если *«брак между родителями расторгнут, то родитель, проживающий отдельно от детей, свое участие в их содержании подтверждает фактом уплаты алиментов».*

Право на вычет зависит от размера получаемого дохода и применяемой налоговой ставки к этим доходам. Для применения налогового вычета размер дохода не должен превышать 280 000 руб., и должна применяться к доходам ставка НДФЛ в размере 13%. При определении размера дохода не учитываются доходы налоговых резидентов России в виде дивидендов.

Доходы (налоговая база) налогоплательщика определяются нарастающим итогом за налоговый период, т.е. календарный год, и уменьшаются с месяца рождения ребенка (детей) или с месяца, в котором произошло усыновление, установлена опека (попечительство), или с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью и до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) 18-летнего или 24-летнего возраста, или истек срок действия либо досрочно расторгнут договор о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью, или смерти ребенка (детей).

Налоговый вычет предоставляется за период обучения ребенка (детей) в образовательном учреждении и (или) учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения.

По мнению Минфина России, после вступления ребенка в брак право на стандартный налоговый вычет у родителей прекращается «...поскольку после вступления ребенка в брак он перестает находиться на обеспечении родителя, то предоставление стандартного налогового вычета налогоплательщику на ребенка не производится» (письмо Минфина России от 31.03.2014 № 03-04-06/14217). Однако данная позиция противоречит ст. 218 НК РФ. Если дети вступают в брак до 18 (24) лет и по-прежнему находятся на иждивении родителей, то право на стандартный налоговый вычет остается у родителей, опекунов, попечителей.

Согласно ст. 218 НК РФ, если налогоплательщик начинает получать доходы не с начала налогового периода, то стандартный налоговый вычет должен предоставляться за все месяцы налогового периода нарастающим итогом, в которых доход не превышает 280 000 руб., т.е. за 12 месяцев вне зависимости от даты начала получения дохода.

Такая позиция подтверждается судебной практикой, например постановление ФАС Московского округа от 18.07.2013 по делу № А40-54007/12-91-301.

Однако, по мнению Минфина России, выраженному в письме от 11.06.2014 № 03-04-05/28141, если в течение календарного года доходы были получены не во всех месяцах, то уменьшение налоговой базы (доходов) должно производиться только в тех месяцах, за которые был получен доход. Налогоплательщик, физическое лицо, имеет право получать стандартные налоговые вычеты и на основании налоговой декларации, подаваемой в налоговый орган по окончании налогового периода.

Таким образом, решение о получении стандартного налогового вычета ложится на налогоплательщика.

Налоговый агент не имеет права необоснованно отказывать налогоплательщику в получении этих вычетов, обязан истребовать необходимые документы, подтверждающие право на вычет, и контролировать размер получаемого дохода и размер суммы вычета.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Федеральный закон от 27.07.2006 № 152-ФЗ (ред. от 04.06.2014) «О персональных данных» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Федеральный закон от 24.04.2008 № 48-ФЗ «Об опеке и попечительстве» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Письма Минфина России от 31.03.2014 № 03-04-06/14217; 17.04.2014 № 03-04-05/17619, от 28.04.2014 № 03-04-05/19992; 11.06.2014 № 03-04-05/28141; 23.06.2014 № 03-04-05/29908; 30.06.2014 № 03-04-05/31345 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Письмо УФНС России по г. Москве от 05.06.2013 № 20-14/055883@ «О рассмотрении обращения» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Письмо ФНС России от 30.04.2013 № ЕД-4-3/8054@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

УДК 336.226.11

Налогообложение НДФЛ сумм выплат участнику общества, произведенных за счет нераспределенной прибыли прошлых лет

Ладыгин Д.Ю.,

ведущий юрист-консульт,
Департамент правового консалтинга и налоговой практики, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

В статье рассмотрены спорные вопросы налогообложения дивидендов, выплачиваемых физическим лицам за счет прибыли прошлых лет.

Ключевые слова: НДФЛ; дивиденды; нераспределенная прибыль прошлых лет.

Taxation personal income tax the amounts paid to such participant produced due to retained profit of previous years

Ladygin D.,

Lead Counsel, Department of Legal consulting and Tax practice, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

The article considers issues of taxation of dividends paid to individuals by the profits of the previous years.

Key words: personal income tax; dividends; undistributed profits of previous years.

Согласно ст. 43 НК РФ доход, полученный участником при распределении оставшейся после налогообложения прибыли, признается дивидендом. По общему правилу в соответствии с п. 1 ст. 224 НК РФ налоговая ставка в отношении НДФЛ устанавливается в размере 13%, но применительно к дивидендам данная статья содержит специальное регулирование. В частности, согласно п. 4 ст. 224 НК РФ доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов физическими лицами – резидентами Российской Федерации, облагаются по ставке 9%. Соответственно, если после выплаты налогов и иных обязательных платежей у организации осталась прибыль, которую она использовала для выплаты участнику – физическому лицу, то результат этой операции

НК РФ оценивается в качестве дивиденда. И по общему правилу это влечет необходимость уплаты НДФЛ в размере 9%.

Нераспределенная прибыль прошлых лет в равной степени является прибылью, оставшейся после налогообложения, и если организация, будучи свободной при использовании прибыли, направит ее на выплату участникам – физическим лицам, то налоговые последствия будут аналогичными. Аналогичные доводы представлены в разъяснениях Минфина России (письма Минфина России от 06.04.2010 № 03-03-06/1/235; 20.03.2012 № 03-03-06/1/133).

Однако в данных письмах Минфин России в отношении нераспределенной прибыли прошлых лет вводит ряд ограничений. В частности, финансовое ведомство рассматривает ситуацию, когда уставом общества в рамках п. 2 ст. 35 Федеральным законом от 26.12.1995 № 208 «Об акционерных обществах» предусмотрено формирование из чистой прибыли специального фонда акционирования работников общества. Положения ст. 35 Федерального закона № 208 ограничивают возможность расходования средств такого фонда, допуская только приобретение акций общества в целях последующего размещения его работникам.

С учетом этих положений, по мнению Минфина России, если нераспределенная прибыль была направлена на формирование указанного фонда, то выплаты уже не могут оцениваться в качестве дивидендов, а должны рассматриваться как доход в виде безвозмездно полученного имущества. Применительно к НДФЛ такой вывод повлечет увеличение налоговой ставки с 9 до 13%. Данный вывод Минфина России не выглядит бесспорным. С одной стороны, действительно выплата дивидендов за счет нераспределенной прибыли, уже направленной в фонд акционирования работников, будет нарушением корпоративного законодательства. В пользу этого вывода можно привести следующие соображения.

Во-первых, п. 2 ст. 35 ФЗ № 208 предполагает исключительную возможность распоряжения средствами фонда, которая не включает в себя выплату дивидендов. Во-вторых, выплата дивидендов в силу положений ст. 48 Федерального закона № 208 относится к исключительной компетенции общего собрания общества. При этом использование фонда, напротив, в силу ст. 65 Федерального закона № 208 относится к компетенции совета директоров общества. С другой стороны, если допустить, например, что средства были направлены в фонд.

Далее вопреки нормам корпоративного законодательства они были использованы для выплаты дивидендов. И впоследствии общество изменило положения устава, устранив упоминания о фонде. Именно в рассмотренной ситуации представляется, что для осуществления выплат имело место использование чистой прибыли. Поэтому требования налогового законодательства, установленные для применения пониженной ставки в размере 9%, были соблюдены. При этом факт нарушения корпоративных норм не должен влиять на налоговую квалификацию отношений, поскольку данные нормы имеют иную цель регулирования. Такой логикой, очевидно, руководствовался Президиум ВАС РФ в постановлении от 12.03.2013 № 12992/12 по делу № А56-39448/2011, в котором рассматри-

валась ситуация с уплатой земельного налога, когда договор его купли-продажи был признан ничтожным. Суд первой инстанции, учитывая ничтожность договора, посчитал продавца собственником участка, в том числе и за тот период, когда участок был передан покупателю. С учетом данного обстоятельства на продавца были возложены дополнительные обязанности по уплате земельного налога (то есть, по уплате за тот период, пока участком владел покупатель по ничтожному договору).

Президиум ВАС РФ, напротив, указал на то, что подход суда первой инстанции предполагает возложение обязанности по уплате налога на лицо, не владеющее земельным участком и не имеющее юридической возможности извлекать доход от его использования. Такой подход нарушает принцип экономической обоснованности взимания земельного налога как поимущественного налога. Соответственно, в данной ситуации нарушение норм гражданского законодательства (ничтожность договора) не повлияло на налоговые последствия фактически имевших место отношений. Представленная логика может иметь место и в рассматриваемой в настоящей статье ситуации с дивидендами.

Фактически чистая прибыль, несмотря на то что была направлена в фонд, используется именно для выплаты дивидендов. Выплата дивидендов должна иметь установленные НК РФ налоговые последствия, и в рассматриваемой ситуации с физическим лицом это пониженная налоговая ставка в размере 9%.

Применительно к особенностям обложения НДФЛ в отношении выплат, произведенных за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, Минфин России издавал разъяснения (письма Минфина России от 11.08.2014 № 03-04-05/39854; 24.08.2012 № 03-04-06/4-256), в которых не указывается на какие-либо ограничения и делается общий вывод о том, что в отношении доходов, признаваемых дивидендами, применяется налоговая ставка НДФЛ в размере 9% независимо от того, за какие периоды образовалась нераспределенная прибыль организации. В том случае если выплаты осуществляются в пользу индивидуального предпринимателя, то порядок налогообложения остается без изменения вне зависимости от того, какой был выбран объект налогообложения: «доход» или «доход минус расход».

В соответствии с положениями п. 3 ст. 346.11 НК РФ применение упрощенной системы налогообложения по общему правилу предусматривает освобождение от обязанности по уплате НДФЛ. Но в данной статье поименованы и исключения. В частности, подлежит обложению НДФЛ доход, поименованный в п. 4 ст. 224 НК РФ, а именно доход от долевого участия в деятельности организаций, полученный в виде дивидендов.

Схожие обстоятельства имеют место при применении системы налогообложения в виде ЕНВД. В силу положений п. 4 ст. 346.26 НК РФ уплата предпринимателем ЕНВД освобождает его от уплаты НДФЛ, но только в отношении доходов, полученных от облагаемой ЕНВД деятельности.

Участие в других организациях не является облагаемой ЕНВД деятельностью, поэтому выплаты участнику, произведенные за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, также будут облагаться НДФЛ по ставке 9%.

Особенность налогообложения НДФЛ при рассматриваемых выплатах имеет место в том случае, если физическое лицо не является налоговым резидентом РФ.

По общему правилу ставка НДФЛ у нерезидентов составляет 30%. Но применительно к дивидендам от долевого участия в деятельности российских организаций налоговая ставка устанавливается в размере 15%.

Расчет налога с доходов в виде дивидендов производится в листе №3 «Расчет налога на прибыль организаций с доходов, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)» налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (письмо УФНС РФ по г. Москве от 08.06.2010 №16-15/060619@).

Таким образом, вопрос о том, когда именно была образована прибыль, не имеет существенного значения. Важно, чтобы формирующие доход выплаты осуществлялись именно из прибыли общества, оставшейся после налогообложения, поскольку рассматриваемый доход предполагает более льготную налоговую ставку по сравнению с обычной ставкой по НДФЛ. Соответственно, если налоговый орган будет иначе квалифицировать данный доход, то на разницу между ставками возможны доначисления.

Следует отметить, что рассмотренный в статье вопрос актуален для отношений до 01.01.2015. Начиная с данной даты ставка 9% по НДФЛ в отношении дивидендов, полученных физическими лицами, не предусмотрена.

Соответствующие изменения были внесены Федеральным законом от 24.11.2014 №366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». В частности, п. 29 ст. 1 данного Закона был признан утратившим силу п. 4 ст. 224 НК РФ. Именно в этом пункте была установлена льготная ставка по дивидендам в размере 9%. Тем самым увеличение налоговой ставки НДФЛ в рассматриваемой части до 13% приведет к тому, что доходы участников организаций как за счет текущей нераспределенной прибыли, так и за счет прибыли прошлых лет будут облагаться согласно общим правилам обложения НДФЛ.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 28.06.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 07.05.2013) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Федеральный закон от 26.12.1995 №208 «Об акционерных обществах» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Письма Минфина России от 06.04.2010 №03-03-06/1/235; 20.03.2012 №03-03-06/1/133; 11.08.2014 №03-04-05/39854; 24.08.2012 №03.04-06/4-256 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Письмо УФНС России по г. Москве от 08.06.2010 №16-15/060619@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Постановление Президиума ВАС РФ от 12.03.2013 №12992/12 по делу №А56-39448/2011 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

УДК 336.22

В рамках налогового маневра

Давидовская И.Л.,

заместитель директора Палаты налоговых консультантов

Анищенко А.В.,

эксперт Аналитического департамента Палаты налоговых консультантов

129164, Москва, ул. Ярославская, д. 8, корп. 4, эт. 5

E-mail: davidovskaya@palata-nk.ru

В статье даются комментарии к Федеральному закону от 24.11.2014 № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», который внес изменения в порядок исчисления всех федеральных налогов, а также налога на имущество организаций. Все новации, о которых мы расскажем в нашем комментарии, вступили в силу с 01.01.2015.

Ключевые слова: налогоплательщик; НДС; НДФЛ; налог на прибыль организаций, налог на имущество.

Under the tax maneuver

Davidovskaya I.,

Deputy Director of the Chamber of Tax Consultants

Anishchenko A.,

expert of the Analytical Department of the Chamber of Tax Consultants

129164, Moscow, Yaroslavskaia Str, 8, build. 4

E-mail: davidovskaya@palata-nk.ru

This article contains comments to the Federal law from 24.11.14 №366-FZ «On amending part two of the Tax code of the Russian Federation and certain legislative acts of the Russian Federation», which introduced changes to the procedure for the calculation of all Federal taxes, and tax on property of organizations. All innovations, which we will cover in our comments, came into effect from 01.01.2015.

Key words: taxpayer; VAT; income tax; tax on profits; tax on property.

Налог на добавленную стоимость

Еще одной проблемой меньше

Минфин России неоднократно в письмах высказывал позицию, в соответствии с которой налогоплательщики, которые имеют нормируемые в целях налогообложения прибыли расходы, не вправе получить полный вычет «входного» НДС по таким расходам (напр., письмо Минфина России от 13.03.2012 № 03-07-11/68).

Чиновники полагали, что согласно п. 1 и п. 2 ст. 171 НК РФ при исчислении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, налогоплатель-

щик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектами налогообложения, на суммы налога по товарам, работам или услугам, приобретаемым для осуществления операций, подлежащих обложению НДС.

Как указано в абз. 2 п. 7 ст. 171 НК РФ, в случае если в соответствии с гл. 25 НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

Таким образом, суммы НДС по расходам, нормируемым для целей налога на прибыль, принимаются к вычету в указанном размере.

Налогоплательщики всегда возражали: в абз. 1 п. 7 ст. 171 НК РФ речь идет только о расходах на командировки и представительских расходах. Президиум ВАС РФ в постановлении от 06.07.2010 № 2604/10 по делу № А75-5296/2009 пришел к однозначному выводу, что правило п. 7 ст. 171 НК РФ распространяется только на командировочные и представительские расходы. Проблема снята. Второй абзац п. 7 ст. 171 НК РФ утратил силу.

«Удобный» период

Согласно п. 1 ст. 145 НК РФ организации и предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг этих организаций или предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности 2 млн руб. Однако освобождение влечет за собой и определенные обязанности налогоплательщика.

Согласно п. 8 ст. 145 НК РФ суммы НДС, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со ст. 171 и 172 НК РФ до использования им права на указанное освобождение, по товарам, работам, услугам, в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, облагаемых НДС, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение от НДС подлежат восстановлению.

Ранее было указано, что это восстановление следует произвести в последнем налоговом периоде перед отправкой указанного уведомления. Теперь внесено дополнение: если налогоплательщик начинает использовать право на освобождение от уплаты НДС со второго или с третьего месяца квартала, то восстановление сумм налога производится в налоговом периоде, начиная с которого указанные лица используют право на освобождение.

Льгота для банкрота

До 01.01.2015 продажа имущества обанкротившегося налогоплательщика производилась с учетом НДС. Но возникал вопрос: кто обязан уплатить НДС: налогоплательщик-банкрот или налоговый агент – покупатель этого имущества?

Согласно п. 4.1 ст. 161 НК РФ при реализации на территории РФ имущества или имущественных прав должников, признанных банкротами, налоговыми агентами признаются покупатели указанного имущества или имущественных прав, за исключением физических лиц, не являющихся предпринимателями. Однако ВАС РФ в постановлении Пленума от 25.01.2013 № 11 «Об уплате налога на добавленную стоимость при реализации имущества должника, признанного банкротом» пришел к выводу, что НДС в отношении операций по реализации имущества должника, признанного банкротом, исчисляется должником как налогоплательщиком в установленные сроки, чтобы не нарушать установленную в п. 2 ст. 134 Закона о банкротстве очередность исполнения текущих требований. В соответствии с новым подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ операции по реализации имущества или имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством РФ несостоятельными (банкротами), не признаются объектом обложения НДС.

Восстановление НДС при экспорте не производится

Отменен подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ, в котором установлено: суммы НДС, принятые к вычету по товарам, работам, услугам, в том числе по основным средствам и нематериальным активам, подлежат восстановлению в размере, ранее принятом к вычету, в случае дальнейшего использования товаров, работ, услуг, в том числе основных средств и нематериальных активов, для осуществления операций по реализации товаров, работ, услуг, предусмотренных в п. 1 ст. 164 НК РФ (то есть по нулевой ставке).

Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором производится отгрузка товаров, (работ, услуг), предусмотренных в п. 1 ст. 164 НК РФ. Эта норма была введена с 01.10.2011. Даже если они хотя бы раз использовали основное средство для деятельности, облагаемой по нулевой ставке, им необходимо было восстановить НДС, ранее принятый к вычету по данному объекту.

В дальнейшем, конечно, налогоплательщик вправе был принять восстановленную сумму НДС к вычету, но при последующем использовании основного средства при реализации товаров, работ или услуг на экспорт в квартале, в котором произведена их отгрузка, он вновь обязан был восстановить принятые к вычету суммы НДС по упомянутому объекту, а затем опять принимать их к вычету. И это бесконечное восстановление и принятие к вычету должно было продолжаться до тех пор, пока налогоплательщик использовал основное средство в деятельности, облагаемой НДС по нулевой ставке! И то, что именно этот порядок использования подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ является абсолютно верным (несмотря на письма Минфина России, например, от 01.06.2012 № 03-07-15/56), подтвердило Решение ВАС РФ от 26.02.2013 № 16593/12.

Возврат банковской гарантии

Речь идет о ст. 176.1 НК РФ, предусматривающей заявительный порядок возмещения НДС. Налоговики теперь обязаны будут вер-

нуть налогоплательщику банковскую гарантию в срок не позднее трех дней со дня получения письменного обращения о возврате в трех случаях.

Во-первых, в случае вынесения решения об отказе в возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке. Во-вторых, в случае если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах. В-третьих, в случае, когда налогоплательщик выполнит требование налогоплательщиков о возврате сумм налога. При этом не позднее трех дней со дня получения уведомления территориального органа Федерального казначейства о возврате налогоплательщиком, представившим банковскую гарантию, сумм налога, указанных в требовании о возврате, налоговики обязаны будут уведомить банк, выдавший банковскую гарантию, об освобождении банка от обязательств по этой банковской гарантии.

Налог на доходы физических лиц

Дивиденды подорожали

Отменяется п. 4 ст. 224 НК РФ, устанавливающий применение налоговой ставки в размере 9% в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами РФ. Это означает, что дивиденды будут облагаться по ставке в размере 13% (в п. 6 ст. 224 НК РФ сделана особая оговорка). В п. 2 ст. 210 НК РФ уточнено, что налоговая база по доходам от долевого участия определяется отдельно от иных доходов, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная п. 1 ст. 224 НК РФ.

Несмотря на то что доходы от долевого участия облагаются по ставке НДФЛ в размере 13%, к данным доходам налогоплательщик не вправе применить налоговые вычеты, предусмотренные ст. 218–221 НК РФ (п. 3 ст. 210 НК РФ).

Согласно подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ для целей применения стандартных налоговых вычетов при расчете лимита дохода, до которого действует этот вычет, в состав этого дохода сумма полученных налогоплательщиком дивидендов не включается.

Налог на прибыль организаций

Дивиденды имуществом

Если дивиденды получены в неденежной форме, когда налогоплательщик должен признать получение дохода? Теперь в новом подп. 2.1 п. 4 ст. 271 НК РФ установлено, что для внереализационных доходов в виде дивидендов, полученных в неденежной форме, датой получения дохода признается дата получения недвижимого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче (подтверждающему передачу) недвижимого имущества или дата перехода права собственности на иное имущество, в том числе ценные бумаги.

Новая ставка для дивидендов

В соответствии с подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ с 01.01.2015 дивиденды, полученные российскими организациями, будут облагаться по ставке в размере 13%, а не 9%. Это не относится к случаям, когда получатель имеет право на нулевую ставку налога в силу подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ. Соответствующая поправка была внесена и в п. 4.2 ст. 284 НК РФ, где речь идет о налоговой ставке в отношении доходов по ценным бумагам.

Устранение пробела

В НК РФ подробно прописан механизм перехода с уплаты ежемесячных авансовых платежей в течение отчетного периода на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли. А об обратном переходе законодатели забыли. И этот механизм пришлось изобретать чиновникам. Весьма показательным в этом смысле письмо Минфина России от 12.04.2012 № 03-03-06/1/196. Финансисты признали, что гл. 25 НК РФ не содержит положений, обязывающих налогоплательщика уведомлять налоговый орган до начала налогового периода о переходе с уплаты ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли на общеустановленный порядок уплаты ежемесячных авансовых платежей. Тем не менее было рекомендовано это сделать, отправив в инспекцию уведомление в произвольной форме.

Как тогда определить ежемесячный авансовый платеж в I квартале следующего года?

В соответствии с п. 2 ст. 286 НК РФ сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в I квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода.

Таким образом, для налогоплательщиков, уплачивавших ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли и принявших решение о переходе с 01.01.2015 на уплату ежемесячных авансовых платежей в общеустановленном порядке, сумма ежемесячного авансового платежа в I квартале следующего года принимается равной одной трети суммы авансовых платежей, подлежащих уплате в IV квартале предыдущего года.

Указанным налогоплательщикам к уплате в IV квартале предыдущего года подлежат ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли по декларациям за отчетные периоды январь – сентябрь, январь – октябрь и январь – ноябрь. Исходя из этого, по мнению чиновников, ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в I квартале 2015 г., подлежат отражению в налоговой декларации по налогу на прибыль за предыдущий год.

С 01.01.2015 этот вопрос регулируется п. 2 ст. 286 НК РФ. Порядок перехода с одной системы авансовых платежей на другую будет одинаковым – такой же, как был при переходе с уплаты ежемесячных авансовых платежей в течение отчетного периода

на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли.

При переходе налогоплательщика, исчислявшего ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, на уплату ежемесячных авансовых платежей в течение отчетного периода сумма указанного ежемесячного платежа, подлежащего уплате в I квартале налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия предыдущего налогового периода.

Налог на имущество организаций

Изменения, внесенные в подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ, первоначально способны вызвать у налогоплательщиков недоумение. До внесения последних изменений там указано, что не признается объектом налогообложения налогом на имущество организаций движимое имущество, принятое с 01.01.2013 на учет в качестве основных средств.

С учетом поправок в подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ установлено, что не признаются объектами налогообложения объекты основных средств, включенные в первую или во вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утв. Правительством РФ.

Согласно подп. 25 ст. 381 НК РФ с 2015 г. организации освобождаются от налогообложения в отношении движимого имущества, принятого с 01.01.2013 на учет в качестве основных средств.

Статья 381 НК РФ содержит перечень налоговых льгот по налогу на имущество организаций. Законодатели предприняли определенные шаги, чтобы предотвратить злоупотребления этой льготой. Она не будет распространяться на объекты движимого имущества, принятых на учет в результате: реорганизации или ликвидации юридических лиц; передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми в соответствии с положениями п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми.

Статья 380 НК РФ вводит нулевую налоговую ставку. Условия применения нулевой ставки определены в п. 3.1 ст. 380 НК РФ. Применяться нулевая ставка будет до 1 января 2035 г.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 24.11.2014 № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

УДК 336.225.692

Возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям

Андрейкин П.А.,

ведущий юрист-консульт,
Департамент налоговой безопасности, международного планирования
и развития, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Проверка финансово-хозяйственной деятельности налоговыми органами помимо непосредственных доначислений налогов может также повлечь за собой возбуждение уголовного дела по обстоятельствам, связанным с наличием признаков налоговых преступлений в деятельности проверяемой организации. Особенно актуальным этот риск становится в свете последних изменений в уголовно-процессуальное законодательство и возвращения СК РФ права на самостоятельное возбуждение подобных дел. Что нужно знать о проведении проверок правоохранителями? На что следует обращать особое внимание? Эти вопросы рассмотрены в настоящей статье.

Ключевые слова: налоговая проверка; оперативные мероприятия; налоговые преступления; взаимодействие; возбуждение уголовных дел.

Criminal proceedings for tax crimes

Andreikin P.,

Lead Counsel, Department of Tax security, International planning
and Development, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Audit of financial and economic activities of the tax authorities in addition to direct additional taxes may also result in a criminal case according to the circumstances associated with signs of tax crimes in the activities of the audited organization. Particularly relevant this risk is in the light of recent changes in the criminal procedural legislation and return the RF IC of the right to self-excitation of such cases. What you need to know about inspections by law enforcement officers? You should pay special attention? These issues will be discussed in this article

Key words: tax audit; operational activities; tax crimes; communication; criminal cases.

Взаимодействие налоговых и правоохранительных органов в части контроля за своевременностью и полнотой налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации имеет давнюю историю. Речь идет

о возможности проведения совместных налоговых проверок с участием представителей правоохранительных органов и обмена информацией в рамках совместного приказа МВД России и ФНС России от 30.06.2009 №495/ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений», а также совместного приказа ФНС России, Следственного комитета России, МВД России от 03.09.2013 №ММВ-7-4/306/61/663@ «О создании межведомственных рабочих групп». Кроме того, еще до 2011 г. правоохранительные органы имели возможность самостоятельно выявлять совершение налоговых преступлений и возбуждать уголовные дела по результатам собственных контрольных мероприятий: соответствующие изменения были внесены в ст. 140, 241 УПК РФ Федеральным законом от 06.12.2011 №407-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации», согласно указанным изменениям уголовные дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, могли возбуждаться только по материалам, полученным от налоговых органов. Следует отметить, что в настоящее время эта возможность снова возвращается правоохранителям, о чем пойдет речь ниже.

Возбуждение уголовных дел по результатам налоговой проверки

Порядок взаимодействия по результатам проведения налоговых проверок (в первую очередь, это касается выездных проверок) также прямо закреплен в налоговом законодательстве: п. 3 ст. 32 НК РФ закреплена обязанность налоговых органов по направлению в следственные органы материалов проверки в случаях, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов.

Данная обязанность должна быть исполнена налоговым органом в течение 10 рабочих дней с момента установления (выявления) указанных обстоятельств в правоохранительные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»; ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»; ст. 199.1 УК РФ «Неисполнение обязанностей налогового агента»; ст. 199.2 УК РФ «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов», для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

В соответствии с положениями ст. 145 УПК РФ по результатам рассмотрения сообщения о преступлении орган дознания, дознаватель, следователь, руководитель следственного органа может принять одно из следую-

щих решений: о возбуждении уголовного дела в порядке, установленном ст. 146 УПК РФ; об отказе в возбуждении уголовного дела; о передаче сообщения по подсудности в соответствии со ст. 151 УПК РФ, а по уголовным делам частного обвинения – в суд в соответствии с ч. 2 ст. 20 УПК РФ. После принятия процессуального решения следственный орган незамедлительно уведомляет о нем налоговый орган, который, в свою очередь, может принять решение о его обжаловании.

Проведение совместных проверок налоговыми и правоохранительными органами

Еще одним основанием для возбуждения уголовного дела по результатам проверки является ситуация, когда в составе проверяющей группы присутствуют сотрудники правоохранительных органов. Несмотря на то что при проведении мероприятий налогового контроля такие сотрудники обладают исключительно полномочиями проверяющих в рамках НК РФ, сам факт привлечения к проверке сотрудников, обладающих большим опытом оперативно-следственных мероприятий, таких как осмотр помещений, опрос свидетелей, выемка документов и пр., говорит о том, что у налогового органа имеются существенные основания полагать, что на проверяемом предприятии возможно совершение налоговых правонарушений и преступлений.

Несмотря на то что до настоящего времени законодательно не закреплен четкий перечень критериев, при которых привлечение указанных сотрудников является обязательным, ФНС России в письме от 24.08.2012 № АС-4-2/14007@ «Об участии органов внутренних дел в выездных налоговых проверках» разъясняет, что нижестоящие налоговые органы обязаны инициировать привлечение сотрудников органов внутренних дел также и в следующих случаях: 1) при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении налога на добавленную стоимость, акциза (зачета или возврата иного налога) или признаков необоснованного предъявления налога на добавленную стоимость, акциза к возмещению; 2) при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки совершения преступлений, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, в том числе: если после вынесения налоговым органом решения о проведении выездной налоговой проверки налогоплательщиком предпринимаются действия, направленные на уклонение от налогового контроля, на затруднение налогового контроля либо иные действия, имеющие признаки активного противодействия проведению выездной налоговой проверки («миграция» организации, смена учредителей и (или) руководителей организации, реорганизация, ликвидация организации и т.д.); при обнаружении в ходе проведения предпроверочного анализа или налоговой проверки наличия в цепочке приобретения (реализации) товаров (работ, услуг) фирм-однодневок, используемых в целях уклонения от уплаты налогов, в том числе зарегистрированных на номинальных учредителей (имеющих номинальных руководителей), зарегистрированных по утерянным паспортам и пр.;

3) при обнаружении признаков неправомερных действий при банкротстве, преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика.

Среди особенностей, связанных с участием сотрудников правоохранительных органов в налоговых проверках, необходимо отметить следу-

ющие: составляемый по результатам проверки Акт выездной налоговой проверки составляется в трех экземплярах: один хранится в налоговом органе, второй в установленном порядке вручается лицу (его представителю), в отношении которого проводилась налоговая проверка, третий передается (направляется) органу внутренних дел, чьи сотрудники участвовали в проведении проверки.

В случае представления проверяемой организацией, индивидуальным предпринимателем либо физическим лицом возражений по акту проверки, документов, подтверждающих обоснованность возражений, их копии в трехдневный срок со дня представления направляются налоговым органом в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в выездной налоговой проверке. Кроме того, по результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с НК РФ, которое вручается проверяемому лицу (его представителю) в установленном порядке, а также в трехдневный срок с момента вступления его в силу направляется в орган внутренних дел, чьи сотрудники участвовали в проведении проверки.

Таким образом, правоохранительные органы, имея на руках решение по налоговой проверке организации, могут использовать его в качестве основания для проведения проверки и возбуждения уголовного дела по факту совершения налоговых преступлений, с связи с чем таким проверкам следует уделять особенно пристальное внимание.

Кроме того, п. 14 раздела 2 инструкции «О порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок» предусматривается, что к материалам налоговой проверки могут быть приобщены документы, информация, а также иные материалы, представленные органами внутренних дел.

Данное замечание является существенным с точки зрения формирования доказательственной базы, поскольку фактически при проведении налоговой проверки инспекция может ссылаться также и на материалы оперативно-разыскной деятельности в отношении проверяемого налогоплательщика, имеющиеся в распоряжении правоохранителей.

Изменения в процедуре возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям

В соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 22.10.2014 №308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации», с 22.10.2014 изменен порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, перечисленным в ст. 198–199.2 УК РФ.

В частности, из ст. 140 УПК РФ исключена введенная в 2011 г. норма, установленная в подп. 1.1, согласно которой основанием для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Теперь решение вопроса о возбуждении уголовных дел по налоговым преступлениям осуществляется в общем порядке, поводами для

возбуждения таких дел могут служить: заявление о преступлении; явка с повинной; сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из иных источников; постановление прокурора о направлении соответствующих материалов в орган предварительного расследования для решения вопроса об уголовном преследовании. Кроме того, внесены изменения в порядок рассмотрения сообщений о налоговых преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.1 УК РФ: так, при поступлении из органа дознания сообщения о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.1 УК РФ, следователь при отсутствии оснований для отказа в возбуждении уголовного дела не позднее трех суток с момента поступления сообщения направляет в вышестоящий налоговый орган по отношению к налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора), копию такого сообщения с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки по налогам и (или) сборам.

При получении соответствующих материалов от следователя налоговый орган в срок, не превышающий 15 суток с момента получения таких материалов: направляет следователю заключение о нарушении законодательства о налогах и сборах и о правильности предварительного расчета суммы предполагаемой недоимки по налогам и (или) сборам в случае, когда обстоятельства, указанные в сообщении о преступлении, были предметом исследования при проведении ранее назначенной налоговой проверки, по результатам которой вынесено вступившее в силу решение налогового органа, а также информацию об обжаловании или о приостановлении исполнения такого решения; информирует следователя о том, что в отношении налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) проводится налоговая проверка, по результатам которой решение еще не принято либо не вступило в законную силу; информирует следователя об отсутствии сведений о нарушении законодательства о налогах и сборах в случае, если указанные в сообщении о преступлении обстоятельства не были предметом исследования при проведении налоговой проверки.

После получения заключения налогового органа, но не позднее 30 суток со дня поступления сообщения о преступлении по результатам рассмотрения этого заключения следователем должно быть принято процессуальное решение.

Особенно важно отметить, что уголовное дело о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.1 УК РФ, может быть возбуждено следователем до получения из налогового органа вышеуказанных заключения или информации, при наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления.

Также вышеуказанным законом изменен порядок освобождения от уголовной ответственности по данной категории уголовных дел: в соответствии с нормами ст. 28.1 УПК РФ суд или следователь с согласия руководителя может прекратить уголовное преследование лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении налогового преступления при наличии оснований, предусмотренных ст. 24 и 27 УПК РФ и ч. 1 ст. 76.1 УК РФ, в случае, если до назначения судебного заседания ущерб, причиненный бюджетной системе РФ, возмещен в полном объеме, при этом размер подлежащего возмещению ущерба, который

причинен бюджетной системе России, определяется с учетом представленного налоговым органом расчета пеней и штрафов.

Частичное возмещение ущерба или полное возмещение ущерба после назначения судебного заседания может быть учтено только в качестве обстоятельства, смягчающего наказание, но не освобождающего от уголовной ответственности

Такая позиция изложена, в частности, в постановлении Пленума ВС РФ от 27.06.2013 № 19 «О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности».

Фактически введение указанных изменений означает двойной контроль за поступлением налоговых отчислений в бюджетную систему Российской Федерации и освобождает правоохранительные органы от необходимости дожидаться вступления в законную силу решений налогового органа, в том числе по результатам судебных разбирательств. Учитывая, что УПК РФ указывает на возможность прекращения уголовного преследования в случае оплаты задолженности перед бюджетом, данные изменения могут стать еще одним механизмом взыскания задолженности, помимо тех, что установлены в НК РФ.

Принятыми изменениями существенно увеличивается срок, в течение которого могут быть установлены факт совершения налоговых преступлений: так, в НК РФ пресекательный срок, ограничивающий проведение выездной налоговой проверки, составляет три года, предшествующих дате вынесения решения о ее проведении, тогда как в УПК РФ срок давности по налоговым преступлениям составляет 10 лет, то есть фактически следователи получают возможность проверки тех периодов, которые налоговые органы не могли охватить контрольными мероприятиями в силу закона.

Таким образом, при оценке текущих налоговых рисков предприятия следует учитывать все вышеуказанные изменения и особенности. В связи с этим налогоплательщикам следует еще более углубленно и осмотнительно подходить к вопросу анализа своих налоговых рисков и оценке их последствий.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 № 63-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18.12.2001 № 174-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Федеральный закон от 06.12.2011 № 407-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Совместный приказ МВД России и ФНС России от 30.06.2009 № 495/ММ-7-2-347 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Совместный приказ ФНС России, Следственного комитета России, МВД России от 03.09.2013 № ММВ-7-4/306/61/663@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Письмо ФНС России от 24.08.2012 № АС-4-2/14007@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Федеральный закон от 22.10.2014 № 308-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
9. Постановление Пленума ВС РФ от 27.06.2013 № 19 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Уважаемые коллеги!

1 апреля начинается подписная кампания на 2-е полугодие текущего года, которая будет проходить в новых социально-экономических условиях как для подписчиков, так и для издателей, характеризующихся спадом производства, ухудшением экономической конъюнктуры и сопровождающихся не только двузначной инфляцией, но и снижением деловой активности, сокращением инвестиций в реальное производство, а также существенным снижением покупательной способности национальной валюты. Издательский бизнес, как и любой другой реальный бизнес, переживает снижение покупательских возможностей подписчиков. К сожалению, пока не разработаны эффективные и оптимальные механизмы функционирования отечественного бизнеса в условиях экономического кризиса.

Государство направляет деньги налогоплательщиков (из Фонда национального благосостояния и других источников) на докапитализацию банков, поддержание государственно-монополистических структур. Вместе с тем средний и мелкий бизнес наименее защищен в условиях системного кризиса и более всего нуждается в эффективных протекционистских мерах правительства. К сожалению, до сих пор не создан эффективный механизм контроля за ростом цен, не устранен монополизм в ценообразовании, а скачки цен объясняются «рыночным механизмом ценообразования», которого в реальности фактически нет. Рост транспортных и материальных расходов, арендной платы, технологическая зависимость от импортных составляющих выпускаемой продукции привели к росту затрат и, соответственно, ее удорожанию.

В издательском бизнесе это прежде всего рост цен на бумагу, полиграфические и транспортные услуги, почтовые расходы, услуги по доставке печатной продукции, коммунальные услуги и др. Это привело к повышению редакционных отпускных и, соответственно, каталожных цен на выпускаемые журналы. Мы надеемся, что вынужденное повышение цен на журналы не критично и в нынешних условиях у вас найдется экономическая возможность подписаться на нашу журнальную продукцию, а мы со своей стороны постараемся компенсировать повышение подписных цен новыми интересными практическими материалами.

Редакция журнала



Годовая подписка с любого месяца со скидкой **30 %**

ФОРМА ПД-4

для оплаты подписки через редакцию наличными в любом отделении Сбербанка РФ

Копию формы ПД-4 или платежного поручения направьте по адресу: 125040, г. Москва, а/я 1.
Или по электронной почте: podписка@panor.ru
Не забудьте указать адрес доставки (с индексом) и ваш телефон для справок.

Извещение	Форма № ПД-4 ООО Издательский Дом «Панорама» КПП: 772901001 (наименование получателя платежа) ИНН получателя платежа: 77290601370 Номер счета получателя платежа: 407028105381800000321 в Московский Банк Сбербанка России БИК 044525225 (наименование банка получателя платежа) Номер кор./сч. банка получателя платежа: 30101810400000000225 журнал «Налоги и налоговое планирование» (12 мес.) (наименование платежа) (номер лицевого счета (код) плательщика) Ф.И.О. плательщика _____ Адрес плательщика (с почтовым индексом) _____ Сумма платежа 21840 руб. 00 коп. Сумма платы за услуги _____ руб. _____ коп. Итого _____ руб. _____ коп. « _____ » _____ 20 ____ г. С условиями приема указанной в платежном документе суммы, в т.ч. с суммой взимаемой платы за услуги банка, ознакомлен и согласен. Подпись плательщика _____
	Кассир
Квитанция	Форма № ПД-4 ООО Издательский Дом «Панорама» КПП: 772901001 (наименование получателя платежа) ИНН получателя платежа: 77290601370 Номер счета получателя платежа: 407028105381800000321 в Московский Банк Сбербанка России БИК 044525225 (наименование банка получателя платежа) Номер кор./сч. банка получателя платежа: 30101810400000000225 журнал «Налоги и налоговое планирование» (12 мес.) (наименование платежа) (номер лицевого счета (код) плательщика) Ф.И.О. плательщика _____ Адрес плательщика (с почтовым индексом) _____ Сумма платежа 21840 руб. 00 коп. Сумма платы за услуги _____ руб. _____ коп. Итого _____ руб. _____ коп. « _____ » _____ 20 ____ г. С условиями приема указанной в платежном документе суммы, в т.ч. с суммой взимаемой платы за услуги банка, ознакомлен и согласен. Подпись плательщика _____
	Кассир
Извещение	Форма № ПД-4 ООО Издательский Дом «Панорама» КПП: 772901001 (наименование получателя платежа) ИНН получателя платежа: 77290601370 Номер счета получателя платежа: 407028105381800000321 в Московский Банк Сбербанка России БИК 044525225 (наименование банка получателя платежа) Номер кор./сч. банка получателя платежа: 30101810400000000225 журнал «Налоги и налоговое планирование» (6 мес.) (наименование платежа) (номер лицевого счета (код) плательщика) Ф.И.О. плательщика _____ Адрес плательщика (с почтовым индексом) _____ Сумма платежа 15600 руб. 00 коп. Сумма платы за услуги _____ руб. _____ коп. Итого _____ руб. _____ коп. « _____ » _____ 20 ____ г. С условиями приема указанной в платежном документе суммы, в т.ч. с суммой взимаемой платы за услуги банка, ознакомлен и согласен. Подпись плательщика _____
	Кассир
Квитанция	Форма № ПД-4 ООО Издательский Дом «Панорама» КПП: 772901001 (наименование получателя платежа) ИНН получателя платежа: 77290601370 Номер счета получателя платежа: 407028105381800000321 в Московский Банк Сбербанка России БИК 044525225 (наименование банка получателя платежа) Номер кор./сч. банка получателя платежа: 30101810400000000225 журнал «Налоги и налоговое планирование» (6 мес.) (наименование платежа) (номер лицевого счета (код) плательщика) Ф.И.О. плательщика _____ Адрес плательщика (с почтовым индексом) _____ Сумма платежа 15600 руб. 00 коп. Сумма платы за услуги _____ руб. _____ коп. Итого _____ руб. _____ коп. « _____ » _____ 20 ____ г. С условиями приема указанной в платежном документе суммы, в т.ч. с суммой взимаемой платы за услуги банка, ознакомлен и согласен. Подпись плательщика _____
	Кассир

Налоги и налоговое планирование

ПОДПИСКА НА ГОД С ЛЮБОГО МЕСЯЦА

Подписка на 2-е полугодие 2015 г. ►

Выгодное предложение!

Подписка **НА ГОД ЧЕРЕЗ РЕДАКЦИЮ** по льготной цене, с любого месяца!

Оплатив этот счет, **вы сэкономите на подписке до 30%** ваших средств.

Почтовый адрес: 125040, Москва, а/я 1

По всем вопросам, связанным с подпиской, обращайтесь по тел.:
(495) 749-2164, 749-4273, тел./факс: (495) 664-2761, или по e-mail: podpiska@panor.ru

ПОЛУЧАТЕЛЬ:

ООО «Издательский дом «Панорама»

ИНН 7729601370	КПП 772901001	р/сч. № 40702810538180000321	Московский банк Сбербанка России ОАО, г. Москва
----------------	---------------	------------------------------	---

БАНК ПОЛУЧАТЕЛЯ:

БИК 044525225	к/сч. № 30101810400000000225	ОАО «Сбербанк России», г. Москва
---------------	------------------------------	----------------------------------

СЧЕТ № ЖК2015-2 от « _____ » _____ 201__

Покупатель:

Расчетный счет №:

Адрес, тел.:

№№ п/п	Предмет счета (наименование издания)	Кол-во	Ставка НДС, %	Сумма с учетом НДС, руб.
1	Налоги и налоговое планирование (подписка на год) Комплект с ежемесячным приложением «Новое в законодательстве для бухгалтера.	12	10	21840
2				
ИТОГО:				
ВСЕГО К ОПЛАТЕ:				

Генеральный директор



Москаленко

К.А. Москаленко

Главный бухгалтер

Москаленко

Л.В. Москаленко

М.П.

ВНИМАНИЮ БУХГАЛТЕРИИ!

ОПЛАТА ДОСТАВКИ ЖУРНАЛОВ ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ ИЗДАТЕЛЬСТВОМ. ДОСТАВКА ИЗДАНИЙ ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ ПО ПОЧТЕ ЗАКАЗНЫМИ БАНДЕРОЛЯМИ ЗА СЧЕТ РЕДАКЦИИ. В СЛУЧАЕ ВОЗВРАТА ЖУРНАЛОВ ОТПРАВИТЕЛЮ, ПОЛУЧАТЕЛЬ ОПЛАЧИВАЕТ СТОИМОСТЬ ПОЧТОВОЙ УСЛУГИ ПО ВОЗВРАТУ И ДОСЫЛУ ИЗДАНИЙ ПО ИСТЕЧЕНИИ 15 ДНЕЙ.

В ГРАФЕ «НАЗНАЧЕНИЕ ПЛАТЕЖА» ОБЯЗАТЕЛЬНО УКАЗЫВАТЬ ТОЧНЫЙ АДРЕС ДОСТАВКИ ЛИТЕРАТУРЫ (С ИНДЕКСОМ) И ПЕРЕЧЕНЬ ЗАКАЗЫВАЕМЫХ ЖУРНАЛОВ.

ДАННЫЙ СЧЕТ ЯВЛЯЕТСЯ ОСНОВАНИЕМ ДЛЯ ОПЛАТЫ ПОДПИСКИ НА ИЗДАНИЯ ЧЕРЕЗ РЕДАКЦИЮ И ЗАПОЛНЯЕТСЯ ПОДПИСЧИКОМ. СЧЕТ НЕ ОТПРАВЛЯТЬ В АДРЕС ИЗДАТЕЛЬСТВА.

ОПЛАТА ДАННОГО СЧЕТА-ОФЕРТЫ (СТ. 432 ГК РФ) СВИДЕТЕЛЬСТВУЕТ О ЗАКЛЮЧЕНИИ СДЕЛКИ КУПЛИ-ПРОДАЖИ В ПИСЬМЕННОЙ ФОРМЕ (П. 3 СТ. 434 И П. 3 СТ. 438 ГК РФ).

Подписка НА 2-Е ПОЛУГОДИЕ 2015 ГОДА ЧЕРЕЗ РЕДАКЦИЮ

Почтовый адрес: 125040, Москва, а/я 1

По всем вопросам, связанным с подпиской, обращайтесь по тел.:
(495) 749-2164, 749-4273, тел./факс: (495) 664-2761, или по e-mail: podpiska@panor.ru

ПОЛУЧАТЕЛЬ:

ООО «Издательский дом «Панорама»

ИНН 7729601370	КПП 772901001	р/сч. № 40702810538180000321	Московский банк Сбербанка России ОАО, г. Москва
----------------	---------------	------------------------------	---

БАНК ПОЛУЧАТЕЛЯ:

БИК 044525225	к/сч. № 30101810400000000225	ОАО «Сбербанк России», г. Москва
---------------	------------------------------	----------------------------------

СЧЕТ № 2ЖК2015 от « _____ » _____ 201__

Покупатель:

Расчетный счет №:

Адрес, тел.:

№№ п/п	Предмет счета (наименование издания)	Кол-во	Ставка НДС, %	Сумма с учетом НДС, руб.
1	Налоги и налоговое планирование (подписка на 2-е полугодие 2015 года) Комплект с ежемесячным приложением «Новое в законодательстве для бухгалтера.	6	10	15600
2				
3				
ИТОГО:				
ВСЕГО К ОПЛАТЕ:				

Генеральный директор



К.А. Москаленко

К.А. Москаленко

Главный бухгалтер

М.П.

Л.В. Москаленко

ВНИМАНИЮ БУХГАЛТЕРИИ!

ОПЛАТА ДОСТАВКИ ЖУРНАЛОВ ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ ИЗДАТЕЛЬСТВОМ. ДОСТАВКА ИЗДАНИЙ ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ ПО ПОЧТЕ ЗАКАЗНЫМИ БАНДЕРОЛЯМИ ЗА СЧЕТ РЕДАКЦИИ. В СЛУЧАЕ ВОЗВРАТА ЖУРНАЛОВ ОТПРАВИТЕЛЮ, ПОЛУЧАТЕЛЬ ОПЛАЧИВАЕТ СТОИМОСТЬ ПОЧТОВОЙ УСЛУГИ ПО ВОЗВРАТУ И ДОСЫЛУ ИЗДАНИЙ ПО ИСТЕЧЕНИИ 15 ДНЕЙ.

В ГРАФЕ «НАЗНАЧЕНИЕ ПЛАТЕЖА» ОБЯЗАТЕЛЬНО УКАЗЫВАТЬ ТОЧНЫЙ АДРЕС ДОСТАВКИ ЛИТЕРАТУРЫ (С ИНДЕКСОМ) И ПЕРЕЧЕНЬ ЗАКАЗЫВАЕМЫХ ЖУРНАЛОВ.

ДАННЫЙ СЧЕТ ЯВЛЯЕТСЯ ОСНОВАНИЕМ ДЛЯ ОПЛАТЫ ПОДПИСКИ НА ИЗДАНИЯ ЧЕРЕЗ РЕДАКЦИЮ И ЗАПОЛНЯЕТСЯ ПОДПИСЧИКОМ. СЧЕТ НЕ ОТПРАВЛЯТЬ В АДРЕС ИЗДАТЕЛЬСТВА.

ОПЛАТА ДАННОГО СЧЕТА-ОФЕРТЫ (СТ. 432 ГК РФ) СВИДЕТЕЛЬСТВУЕТ О ЗАКЛЮЧЕНИИ СДЕЛКИ КУПЛИ-ПРОДАЖИ В ПИСЬМЕННОЙ ФОРМЕ (П. 3 СТ. 434 И П. 3 СТ. 438 ГК РФ).



ПОДПИСКА НА ПОЧТЕ
по подписному каталогу
Агентства «Роспечать»
(стоимость подписки на журнал
указана в каталогах)



ПОДПИСКА НА ПОЧТЕ
по подписному каталогу
«Почта России»
(стоимость подписки на журнал
указана в каталогах)

ф. СП-1

АБОНЕМЕНТ на _____
журнал _____

32907
(индекс издания)

Налого и налоговое планирование
(наименование издания) | Количество комплектов

на 20 15 год по месяцам:											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Куда _____
(почтовый индекс) _____ (адрес) _____

Кому _____
(фамилия, инициалы) _____

ДОСТАВочНАЯ КАРТОЧКА

ПВ _____ место _____ литер _____
на _____
журнал _____

32907
(индекс издания)

Налого и налоговое планирование
(наименование издания)

Стои- мость	подписки перезадресовки	руб.	коп.	Количество комплектов							
				руб.	коп.						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

на 20 15 год по месяцам:

Куда _____
(почтовый индекс) _____ (адрес) _____

Кому _____
(фамилия, инициалы) _____

ф. СП-1

АБОНЕМЕНТ на _____
журнал _____

12559
(индекс издания)

Налого и налоговое планирование
(наименование издания) | Количество комплектов

на 20 15 год по месяцам:											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Куда _____
(почтовый индекс) _____ (адрес) _____

Кому _____
(фамилия, инициалы) _____

ДОСТАВочНАЯ КАРТОЧКА

ПВ _____ место _____ литер _____
на _____
журнал _____

12559
(индекс издания)

Налого и налоговое планирование
(наименование издания)

Стои- мость	подписки перезадресовки	руб.	коп.	Количество комплектов							
				руб.	коп.						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

на 20 15 год по месяцам:

Куда _____
(почтовый индекс) _____ (адрес) _____

Кому _____
(фамилия, инициалы) _____

ПРОВЕРЬТЕ ПРАВИЛЬНОСТЬ ОФОРМЛЕНИЯ АБОНЕМЕНТА!

На абонементе должен быть проставлен отгиск кассовой машины.

При оформлении подписки (переподписовки)
без кассовой машины на абонементе проставляется отгиск
календарного штемпеля отделения связи.

В этом случае абонемент выдается подписчику с квитанцией
об оплате стоимости подписки (переподписовки).

ПРОВЕРЬТЕ ПРАВИЛЬНОСТЬ ОФОРМЛЕНИЯ АБОНЕМЕНТА!

На абонементе должен быть проставлен отгиск кассовой машины.

При оформлении подписки (переподписовки)
без кассовой машины на абонементе проставляется отгиск
календарного штемпеля отделения связи.

В этом случае абонемент выдается подписчику с квитанцией
об оплате стоимости подписки (переподписовки).

Для оформления подписки на газету или журнал,
а также для переподписовки издания бланк абонемента
с доставочной карточкой заполняется подписчиком чернилами,
разборчиво, без сокращений, в соответствии с условиями,
изложенными в подписных каталогах.

Заполнение месячных клеток при переподписовки
издания, а также клетки «ПВ-МЕСТО» производится
работниками предпринимой связи и подписных агентств.

Для оформления подписки на газету или журнал,
а также для переподписовки издания бланк абонемента
с доставочной карточкой заполняется подписчиком чернилами,
разборчиво, без сокращений, в соответствии с условиями,
изложенными в подписных каталогах.

Заполнение месячных клеток при переподписовки
издания, а также клетки «ПВ-МЕСТО» производится
работниками предпринимой связи и подписных агентств.