

В настоящем обзоре представлены новые документы (разъяснения Минфина России, налоговых органов и иные), в которых выражены позиции этих ведомств по вопросам налогообложения и бухгалтерского учета. Знание позиций налоговых органов, финансистов и мнения профессионального сообщества необходимо бухгалтеру для принятия решений и планирования работы. Обзор поможет быстро сориентироваться в рассматриваемых проблемах и принять взвешенное решение с учетом всех возможных вариантов поведения и их последствий.

### Содержание обзора

### Новости

1. Внесены изменения в ПБУ 8/2010
2. Налогоплательщик имеет право на вычет НДС даже в том налоговом периоде, в котором у него не было облагаемых данным налогом операций
3. Родитель вправе применить имущественный вычет по НДФЛ при покупке жилья в собственность своего несовершеннолетнего ребенка
4. Применение нулевой ставки НДС в части нормативных потерь полезных ископаемых при добыче минеральной воды

5. Доход, полученный физлицом в результате принудительного выкупа ценных бумаг, облагается НДФЛ

6. Декларацию по ЕНВД за I квартал 2012 г. нужно подавать уже по новой форме

### **Комментарии**

1. Может ли российская организация учесть в расходах НДС, уплаченный при приобретении товаров (работ, услуг) на территории иностранного государства?

2. облагается ли НДФЛ доход физлица от продажи приобретенного более трех лет назад помещения, которое использовалось в предпринимательской деятельности?

### **Судебное решение недели**

Выставленный от имени реорганизованного юридического лица счет-фактура не является основанием для отказа в вычете

### Новости

#### 1. Внесены изменения в ПБУ 8/2010

Приказ Минфина России от 14.02.2012 N 23н "О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 декабря 2010 г. N 167н"

Минфин России внес уточнения в ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (утв. Приказом Минфина России от 13.12.2010 N 167н). Изменения применяются уже с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 г. Рассмотрим данные поправки.

Во-первых, теперь в подп. "а" п. 2 ПБУ 8/2010 указано, что данное положение не применяется в отношении договоров, по которым хотя бы одна сторона не выполнила полностью своих обязательств по состоянию на отчетную дату, за исключением трудовых договоров.

С принятием этой поправки устранена возможность неоднозначной трактовки данной нормы в части признания резерва на оплату отпусков в качестве оценочного обязательства. Напомним, что финансовое ведомство еще до указанных поправок разъясняло в Письме от 14.06.2011 N 07-02-06/107, что обязательства организации, связанные с возникновением у работников права на оплачиваемые отпуска, являются оценочными обязательствами.

Во-вторых, теперь данное ПБУ не распространяется на государственные и муниципальные учреждения. Соответствующее уточнение внесено в п. 1 ПБУ 8/2010.

Автор: Administrator  
23.10.2012 14:59 -

---

В-третьих, дополнен пример 6 Приложения N 1. В него внесено следующее положение: если по заведомо убыточному договору сумма неустойки за его неисполнение превышает возможный чистый убыток от исполнения, в бухгалтерском учете признается оценочное обязательство в сумме возможного чистого убытка.

### **2. Налогоплательщик имеет право на вычет НДС даже в том налоговом периоде, в котором у него не было облагаемых данным налогом операций**

Письмо ФНС РФ от 28.02.2012 N ЕД-3-3/631@

ФНС России изменила свою позицию по вопросу принятия НДС к вычету в периоде, в котором у налогоплательщика не было налогооблагаемых операций или поступления денежных средств.

Ранее ведомство указывало, что в таком случае право на вычет отсутствует ([Письмо ФНС РФ от 01.11.2004 N 03-1-09/2248/16 "О порядке исчисления НДС"](#)). Эту точку зрения разделял и Минфин России, неоднократно отмечавший, что если налогоплательщик или налоговый агент в каком-либо периоде НДС не уплачивает, то принимать налог к вычету в этом периоде оснований нет (см. [Письма Минфина России от 08.12.2010 N 03-07-11/479](#), [от 22.06.2010 N 03-07-11/260](#), [от 04.02.2011 N 03-07-08/37](#) и др.). Однако подобная позиция не согласуется с судебной практикой, в том числе - с [Постановлением Президиума ВАС РФ от 03.05.2006 N 14996/05](#).

[Новые разъяснения, данные ФНС России в Письме от 28.02.2012 N ЕД-3-3/631@, прямо противоположны тем выводам, к которым контролирующие органы приходили ранее. В первую очередь, ведомство ссылается на упомянутое Постановление Президиума ВАС РФ от 03.05.2006 N 14996/05, где указано, что при соблюдении условий, определенных п. 1 ст. 172 Кодекса, налогоплательщик вправе принять НДС к вычету. При этом нормами гл. 21 НК РФ не установлена зависимость вычетов "входного" налога от фактического исчисления НДС по конкретным операциям, для осуществления которых приобретены товары, работы или услуги. Реализация товаров \(работ, услуг\) в том же налоговом периоде в силу закона не является - считает Президиум ВАС РФ - условием](#)

применения налоговых вычетов.

Таким образом, даже если в периоде, за который представляется декларация по НДС, отсутствуют налогооблагаемые операции, налогоплательщик вправе заявить налог к вычету. Аналогичные выводы содержат Постановления ФАС Московского округа от 26.01.2011 N КА-А40/17935-10, ФАС Северо-Западного округа от 16.06.2011 N А56-60826/2010 и др.

Кроме того, в письме ФНС России отмечено, что в периоде, в котором сумма вычетов превышает сумму налога к уплате (или сумма налога к уплате отсутствует), "входной" НДС в соответствии с положениями ст. 176 НК РФ подлежит возмещению налогоплательщику.

Окончательного ответа на вопрос о том, можно ли применить вычет в более позднем периоде, чем возникло право на него, пока нет. Дело в том, что в ст. 172 НК РФ, устанавливающей порядок применения вычетов, нет ни прямого запрета на применение вычета в более позднем периоде, ни указания на возможность его переноса. Занижения налоговой базы такой порядок не влечет, однако инспекция нередко приходит к выводу, что отражение в декларации вычетов, относящихся к иным периодам, незаконно. В рассматриваемом письме прямых разъяснений по данному вопросу ФНС не дает, однако сама формулировка документа косвенно указывает на то, что возмещение суммы вычета происходит в периоде, в котором возникло право на вычет, а не переносится на будущее. При этом срок подачи декларации за соответствующий период составляет три года с момента его окончания. Подробнее ознакомиться с документами по данному вопросу можно в Энциклопедии спорных ситуаций по НДС.

-

**3. Родитель вправе применить имущественный вычет по НДФЛ при покупке жилья в собственность своего несовершеннолетнего ребенка**

Постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 N 6-П "По делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220

Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации"

Конституционный Суд РФ рассмотрел вопрос о предоставлении имущественного вычета по НДФЛ на приобретение квартиры в собственность несовершеннолетнего ребенка физлица. Напомним, что ранее Конституционный Суд признал правомерность предоставления такого вычета при покупке квартиры в общую долевую собственность родителя со своим несовершеннолетним ребенком (Постановление от 13.03.2008 N 5-П).

Налоговый орган отказал матери в предоставлении имущественного вычета на приобретение квартиры в собственность ее несовершеннолетнего ребенка. Конституционный Суд РФ, рассматривая данную ситуацию, пришел к следующим выводам.

Налогоплательщику, который израсходовал собственные денежные средства на приобретение жилого помещения, предоставляется право на имущественный вычет (ст. ст. 19, 21, 207 и абз. 2 подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ). При этом предоставление налогоплательщику права на вычет и его получение регулируются не только Налоговым кодексом РФ, но и нормами других отраслей права. Суд принял во внимание нормы гражданского и семейного права. Согласно п. 1 ст. 28 ГК РФ за несовершеннолетних, не достигших четырнадцати лет, сделки могут совершать от их имени только их законные представители (прежде всего родители), которые несут имущественную ответственность по этим сделкам. При этом ребенок не имеет права собственности на имущество родителей, а родители не имеют права собственности на имущество ребенка (п. 4 ст. 60 Семейного кодекса РФ). По мнению Конституционного Суда РФ, законодатель имел в виду, что право на имущественный вычет по НДФЛ по расходам на приобретение жилья получают только те налогоплательщики, которые израсходовали собственные средства. Несовершеннолетний, не имеющий, как правило, собственных доходов, не располагает и возможностью приобрести право на имущественный вычет.

Кроме того, суд указал, что политика Российской Федерации направлена на государственную поддержку семьи и материнства, а также на создание условий для реализации права на жилище.

Таким образом, абз. 2 подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ был признан не противоречащим Конституции РФ, а вычет в такой ситуации - правомерным. Суд также отметил, что,

применив вычет при приобретении жилого помещения в собственность ребенка, родитель лишается возможности воспользоваться таким вычетом впоследствии. В то же время сам ребенок не лишается права на получение имущественного вычета в будущем, когда у него появятся источники собственного дохода (в том числе до наступления совершеннолетия).

#### **4. Применение нулевой ставки НДС в части нормативных потерь полезных ископаемых при добыче минеральной воды**

Письмо ФНС России от 15.02.2012 N ЕД-4-3/2474 "О результатах рассмотрения обращения налогоплательщика"

Фактические потери при добыче полезных ископаемых, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, которые утверждены в установленном Правительством РФ порядке, облагаются НДС по нулевой ставке (подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ). Если на момент уплаты налога по итогам первого налогового периода очередного календарного года такие нормативы не утверждены, то применяются нормативы, определенные ранее (абз. 3 подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ).

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ Постановлением Правительства РФ от 29.12.2001 N 921 установлены Правила утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения (далее - Правила). В указанные Правила Постановлением Правительства РФ от 03.02.2012 N 82 внесены изменения. До их вступления в силу Правила распространялись только на добычу твердых полезных ископаемых и углеводородного сырья, а не минеральных вод. В связи с этим Минфин России разъяснял, что нет оснований для налогообложения по нулевой ставке нормативных потерь при добыче минеральной воды (Письмо от 27.07.2006 N 03-07-01-04/19).

Долгое время свое право на применение нулевой ставки НДС в части нормативных потерь при добыче минеральной воды налогоплательщикам приходилось отстаивать в

[суде. Судебная практика сложилась в их пользу \(Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 20.08.2008 N Ф08-4547/2008, от 10.10.2006 N Ф08-4711/2006-1983А, ФАС Уральского округа от 28.06.2006 N Ф09-5531/06-С7\).](#)

[При рассмотрении подобных споров арбитражные суды руководствовались правовой позицией Конституционного Суда РФ, согласно которой пробел, сохраняющийся в законодательстве в результате бездействия органов государственной власти в течение длительного времени, не является непреодолимым препятствием для разрешения спорных вопросов \(Определение от 09.04.2002 N 68-О\). В своих решениях арбитражные суды указывали, что отсутствие утвержденного Правительством РФ порядка определения нормативов потерь при добыче минеральной воды не может ограничивать право налогоплательщиков, установленное подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ.](#)

[ФНС России также пришла к следующему выводу: если добыча минеральной воды осуществляется в соответствии с технологической схемой разработки месторождений минеральных вод, утвержденной и согласованной с Госгортехнадзором, и в данной схеме указаны нормативы потерь, то в части нормативных потерь налогоплательщик вправе применять нулевую ставку НДС.](#)

[Согласно внесенным в Правила изменениям \(Постановление Правительства РФ от 03.02.2012 N 82\) установленный порядок теперь применяется и в отношении добычи подземных вод \(минеральных, промышленных, термальных\). В соответствии с п. 2 Правил недропользователь представляет сведения об утвержденных нормативах потерь и протокол согласования проектной документации в территориальный орган ФНС России, в котором он состоит на налоговом учете, в 10-дневный срок со дня утверждения данных нормативов.](#)

### **5. Доход, полученный физлицом в результате принудительного выкупа ценных бумаг, облагается НДФЛ**

[Письмо Минфина России от 11.03.2012 N 03-04-05/3-277](#)

Лицо, которое приобрело более 95 процентов акций ОАО, вправе выкупить у акционеров - владельцев указанных в п. 1 ст. 84.1 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ акций этого ОАО, а также у владельцев эмиссионных ценных бумаг, конвертируемых в такие акции, данные ценные бумаги (п. 1 ст. 84.8 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ). Выкуп происходит в принудительном порядке.

В рассматриваемом Письме Минфин России разъяснил, что у тех владельцев акций, у которых в принудительном порядке выкупают ценные бумаги, возникает доход, облагаемый НДФЛ. Финансовое ведомство обосновывает этот вывод тем, что принудительный выкуп осуществляется по рыночным ценам, то есть на тех же условиях, что и в случае добровольной продажи ценных бумаг.

Следует отметить: правомерность вывода о том, что в результате такого выкупа у акционера возникает доход, облагаемый НДФЛ, подтверждается Определением Верховного суда Республики Карелия от 13.01.2012 N 33-162/2012.

## **6. Декларацию по ЕНВД за I квартал 2012 г. нужно подавать уже по новой форме**

Письмо ФНС России от 19.03.2012 N ЕД-4-3/4552@ "О новой форме налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности"

23 января 2012 г. была утверждена новая форма декларации по ЕНВД (Приказ ФНС России от 23.01.2012 N ММВ-7-3/13@). Она была рассмотрена в выпуске обзора "Новые документы для бухгалтера" от 21.03.2012.

В Письме от 19.03.2012 N ЕД-4-3/4552@ ФНС России указывает, что новую форму следует применять уже при представлении декларации за I квартал 2012 г. Это связано с тем, что коэффициент-дефлятор К1, установленный на 2012 г., содержит четыре знака после запятой - 1,4942 (утв. Приказом Минэкономразвития России от

01.11.2011 N 612), а в старой форме декларации по ЕНВД поле для указания четвертого знака отсутствует. При этом Налоговый кодекс РФ не предусматривает возможности округления значения данного коэффициента.

-

-

### Комментарии

-

**1. Может ли российская организация учесть в расходах НДС, уплаченный при приобретении товаров (работ, услуг) на территории иностранного государства?**

Название документа:

Письмо Минфина России от 11.03.2012 N 03-04-08/65

### Комментарий:

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ начисленные в соответствии с российским законодательством налоги и сборы включаются в прочие расходы, связанные с производством и реализацией. При этом НДС, предъявленный покупателю товаров (работ, услуг, имущественных прав) согласно Налоговому кодексу РФ, в расходах учесть нельзя (п. 19 ст. 270 НК РФ). У российских компаний, которые работают с иностранными контрагентами, нередко возникает вопрос о включении в расходы НДС, уплаченного за рубежом.

## **Изменение законодательства для бухгалтера от 29.03.2012**

Автор: Administrator  
23.10.2012 14:59 -

---

Позиция Минфина России по данному вопросу не изменилась: косвенный налог, уплаченный российской организацией при приобретении за рубежом товаров (работ, услуг), в базу по налогу на прибыль не включается. Ранее в подтверждение своей точки зрения финансовое ведомство приводило следующие аргументы. Несмотря на открытый перечень прочих расходов, учитывать НДС, уплаченный за рубежом, на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ налогоплательщик не может, поскольку порядок включения начисленных налогов в расходы регулируется специальным положением - подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ. В данной норме говорится только о налогах, начисленных в соответствии с законодательством РФ, а следовательно, для включения в расходы НДС, удержанного иностранным контрагентом на территории иностранного государства, оснований нет. Такие выводы содержатся в Письмах Минфина России от 28.02.2011 N 03-03-06/1/112, от 12.11.2010 N 03-03-06/1/708.

Исключение финансовое ведомство делает только для НДС, предъявленного российской организации при оплате услуг гостиницы на территории иностранного государства во время командировки работника. По мнению Минфина России, в данном случае учесть сумму налога можно на основании как подп. 12 п. 1 ст. 264 (Письма от 30.01.2012 N 03-03-06/1/37, от 14.02.2008 N 03-03-06/4/8), так и подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ (Письмо от 04.04.2005 N 03-03-01-04/1/148).

Однако точка зрения финансового ведомства спорна.

Налоговой базой для целей налога на прибыль признается денежное выражение прибыли, то есть полученные доходы, которые уменьшены на произведенные расходы, определяемые в соответствии с гл. 25 НК РФ (ст. ст. 247, 274 НК РФ). В силу п. 1 ст. 252 НК РФ расходами являются обоснованные и документально подтвержденные затраты при условии, что они произведены с целью получения дохода. Если указанным требованиям соответствуют суммы НДС, уплаченные российской организацией на территории иностранного государства, то такие затраты можно включить в прочие расходы, связанные с производством и реализацией, на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Данного подхода придерживается ФНС России (Письмо от 01.09.2011 N ЕД-20-3/1087).

Подтверждением изложенной позиции также являются выводы арбитражных судов (см., например, Постановления ФАС Центрального округа от 13.10.2011 N

[А62-439/2011, ФАС Северо-Западного округа от 23.11.2009 N А56-4991/2009\).](#)  
[Дополнительные материалы по данному вопросу см. в Энциклопедии спорных ситуаций по налогу на прибыль.](#)

[Таким образом, суммы НДС, предъявленные российской организации при приобретении у иностранного контрагента товаров \(работ, услуг\), местом реализации которых территория РФ не признается, могут учитываться в составе прочих расходов на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ. В случае претензий со стороны проверяющих органов налогоплательщик может сослаться на Письмо ФНС России от 01.09.2011 N ЕД-20-3/1087.](#)

-

**[2. Облагается ли НДФЛ доход физлица от продажи приобретенного более трех лет назад помещения, которое использовалось в предпринимательской деятельности?](#)**

[Название документа:](#)

[Письмо Минфина России от 07.03.2012 N 03-04-05/3-273](#)

**[Комментарий:](#)**

[Доход от продажи имущества, которое находилось в собственности физлица более трех лет, не облагается НДФЛ \(абз. 1 п. 17.1 ст. 217 НК РФ\). Это правило не применяется в отношении имущества, непосредственно используемого предпринимателями в предпринимательской деятельности \(абз. 2 п. 17.1 ст. 217 НК РФ\).](#)

[В Минфин России обратилось физлицо, которое официально прекратило](#)

предпринимательскую деятельность, то есть об этом внесены сведения в ЕГРИП. Данное физлицо в период осуществления предпринимательской деятельности приобрело нежилое помещение, которое использовалось как офис. Его планируется продать. Срок нахождения помещения в собственности физлица превышает три года. Будет ли облагаться НДФЛ доход, полученный от продажи этого помещения?

Финансовое ведомство разъяснило, что физлицу необходимо будет уплатить НДФЛ. По мнению министерства, в отношении доходов от продажи имущества, которое непосредственно использовалось в предпринимательской деятельности, освобождение, предусмотренное п. 17.1 ст. 217 НК РФ, не применяется. Аналогичная точка зрения уже высказывалась в Письмах от 20.09.2011 N 03-04-05/3-675, от 19.09.2011 N 03-04-05/3-673.

Однако по данному вопросу возможна и иная точка зрения. Обратимся к формулировке абз. 2 п. 17.1 ст. 217 НК РФ. В данном абзаце указано следующее: "Положения настоящего пункта не распространяются на доходы от продажи имущества, непосредственно используемого индивидуальными предпринимателями в предпринимательской деятельности".

Во-первых, исходя из буквального толкования данной нормы, полученный доход облагается НДФЛ, если имущество используется в предпринимательской деятельности непосредственно до его продажи. Только в этом случае его можно считать используемым в предпринимательской деятельности.

Во-вторых, из абз. 2 п. 17.1 ст. 217 НК РФ неясно, кто должен получать доход от продажи используемого в предпринимательской деятельности имущества: предприниматель или физлицо. По нашему мнению, для того чтобы применить указанную норму, доход от продажи имущества должен быть получен именно индивидуальным предпринимателем. Напомним, что ими признаются зарегистрированные в качестве предпринимателей физлица, а также физлица, не зарегистрированные в качестве предпринимателей, но осуществляющие предпринимательскую деятельность (п. 2 ст. 11 НК РФ). Разовая сделка не является предпринимательской деятельностью (п. 1 ст. 2 ГК РФ).

Таким образом, в рассматриваемой ситуации абз. 2 п. 17.1 ст. 217 НК РФ применяться не должен, а значит, физлицо вправе не уплачивать НДФЛ. Ведь решение о продаже

помещения было принято после госрегистрации прекращения деятельности физлица в качестве предпринимателя.

Следует отметить, что в этом случае неизбежны споры с налоговыми органами. Судебная же практика по вопросу порядка применения п. 17.1 ст. 217 НК РФ в указанной ситуации пока не сложилась.

-

-

### **Судебное решение недели**

-

**Выставленный от имени реорганизованного юридического лица счет-фактура не является основанием для отказа в вычете**

(Постановление ФАС Уральского округа от 07.03.2012 N Ф09-4763/11)

Налогоплательщик приобрел товар у контрагента и принял к вычету суммы НДС по выставленным счетам-фактурам. При проведении выездной проверки инспекция предъявила требование об уплате недоимки по данному налогу из-за представления недостоверной информации в счетах-фактурах, подтверждающих вычет. В частности, указанные первичные документы были составлены от имени контрагента, снятого к тому моменту с учета в связи с проведенной реорганизацией в форме слияния. Налогоплательщик не согласился с решением инспекции и обжаловал его.

Суд первой инстанции принял сторону налогового органа. Однако в апелляционной и кассационной инстанциях решение было отменено по следующим основаниям. Для подтверждения права на вычеты по НДС счет-фактура должен содержать, в частности, наименование, адрес и ИНН налогоплательщика и покупателя, наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя. Возможные ошибки в счете-фактуре не должны препятствовать налоговым органам при проведении проверки идентифицировать продавца, покупателя, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога (абз. 2 п. 2 ст. 169 НК РФ). Предъявленные счета-фактуры позволили в итоге однозначно установить фактического контрагента налогоплательщика и все обстоятельства по сделке, необходимые для подтверждения хозяйственной операции и принятия вычетов по НДС. При этом не имеет значения, чем именно руководствовались должностные лица контрагента при выставлении счетов-фактур от имени реорганизованного общества.

Следует отметить, что уже неоднократно суды приходили к аналогичным выводам, к примеру в Постановлениях ФАС Центрального округа от 26.12.2011 N А64-2994/2010 и от 22.02.2011 N А64-1451/2010, ФАС Уральского округа от 26.10.2010 N Ф09-8607/10-С2 и др. Однако встречается и противоположная позиция: счет-фактура от имени реорганизованного лица не может подтверждать вычет, так как организации уже фактически не существует (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 24.08.2011 N А27-17377/2010, ФАС Московского округа от 04.08.2011 N КА-А41/8158-11, ФАС Поволжского округа от 28.07.2011 N А65-33420/2009, ФАС Северо-Кавказского округа от 24.06.2011 N А53-18544/2010 и др.).