

11'2015

ноябрь

В
О
С
В
Р
А
Ж
Е
Н
И
И

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

**Излишне возмещённый НДС
и ответственность за неполную
уплату налога**

**Правительственные премии
в области туризма дополнили
перечень льгот по НДФЛ**

**Курсовые разницы
при купле-продаже валюты и УСН.
Минфин меняет позицию**

**Командировка и средний
заработок**

**До чего дошёл прогресс,
или Использование интернета
для доказательства налоговых
правонарушений**



практический бухгалтерский учёт

официальные материалы и комментарии

720 часов

№ 11/2015

ЧИТАЙТЕ В НОМЕРЕ:

НАЛОГИ

Излишне возмещённый НДС и ответственность за неполную уплату налога

3

Иван БОГАТЫЙ

Комментарий к письму ФНС России от 22.09.15 № СА-4-7/16633 <О привлечении к ответственности за неуплату, неполную уплату сумм НДС, ранее излишне возмещённого налогоплательщику>

Правительственные премии в области туризма дополнили перечень льгот по НДФЛ

12

Анастасия ЛАРИНА

Комментарий к Федеральному закону от 05.10.15 № 278-ФЗ «О внесении изменения в статью 217 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Убытки от уступки права требования долга: учёт и налогообложение

19

Тенгиз БУРСУЛАЯ

Комментарий к письму Минфина России от 09.09.15 № 03-03-06/2/51938 <Об учёте для целей налога на прибыль убытков от уступки права требования долга третьему лицу после принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства, но до наступления срока платежа по договору, по которому возникли уступаемые права>

Курсовые разницы при купле-продаже валюты и УСН. Минфин меняет позицию

28

Александр АНИЩЕНКО

Комментарий к письму ФНС России от 15.09.15 № ГД-4-3/16204@ «О направлении письма Минфина России»

И вновь на круги своя, или Страдания налогового агента с имущественным вычетом

33

Владимир МАЛЫШКО

Комментарий к письму Минфина России от 07.09.15 № 03-04-05/51303 <О предоставлении имущественного вычета по НДФЛ в случае получения налоговым агентом заявления о предоставлении вычета не с первого месяца налогового периода>

До чего дошёл прогресс, или Использование интернета для доказательства налоговых правонарушений

45

Игорь БЕЛАНОВ

Комментарий к постановлению АС Уральского округа от 01.09.15 № Ф09-6258/15 по делу № А76-31620/2014 <Об отсутствии оснований для отмены судебных решений, которыми оспариваемые предпринимателем ненормативные правовые акты ИФНС признаны соответствующими требованиям действующего законодательства>

Транспортные расходы сотрудников: учёт компенсаций в целях налогообложения прибыли

49

Сергей КАРТВЕЛИ

Комментарий к письму Минфина России от 10.09.15 № 03-03-07/52139 <Об учёте компенсации транспортных расходов, связанных с выполнением должностных обязанностей работника, в целях налога на прибыль>

учёт

Командировка и средний заработок

57

Иван МОЛЧАНОВ

Комментарий к письмам Минтруда России от 18.08.15 № 14-1/В-623 <О возможности корректировки выплат при повышении ставок и окладов в расчётном периоде> и **от 13.08.15 № 14-1/В-608** <О вариантах расчёта среднего заработка>

**ПРАКТИЧЕСКИЙ
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ.
ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ
И КОММЕНТАРИИ**

№ 11/2015

АДРЕС РЕДАКЦИИ:

127055, Москва, а/я 3.
ООО Издательский дом
«Бухгалтерия и банки»

ТЕЛ.: (495) 778-91-20

http://www.pbu.ru

E-mail: post@pbu.ru

Шеф-редактор
Анна ТАРАСЕНКОВА
oira2006@yandex.ru

Ответственный за выпуск
Татьяна МАСЛОВА
mta@pbu.ru

Ведущий редактор-эксперт
Владимир МАЛЫШКО
(квалификационный аттестат
аудитора № 040425)
expert@pbu.ru

РЕКЛАМА:
(495) 778-91-20; rek@pbu.ru

ВЁРСТКА, ДИЗАЙН, КОРРЕКТУРА:
Д. ЕФИМОВ, А. БЕЛЕНЬКИЙ,
В. КОТОВ, Т. МИТРОФАНЕНКО

Издание зарегистрировано
в Министерстве по печати, теле-
радиовещанию и средствам мас-
совой коммуникации РФ
ПИ № 77-17496 от 20.02.2004

Подписано в печать 14.10.15

© «ПРАКТИЧЕСКИЙ
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ», 2015

Читайте в № 11'2015:



Выбираем спецрежим

**Уплата страховых взносов
наличными**

**Соразмерное уменьшение пеней
при «упрощёнке»**

**В командировку в первый месяц
работы**

Алименты. Ошибки и решения

Календарь бухгалтера

**Подписной индекс в каталоге «Роспечать» — 80500
Телефон: (495) 778-91-20**

Излишне возмещённый НДС и ответственность за неполную уплату налога

Комментарий к письму ФНС России от 22.09.15 № СА-4-7/16633

<О привлечении к ответственности за неуплату, неполную уплату сумм НДС, ранее излишне возмещённого налогоплательщику>

Иван БОГАТЫЙ, аудитор

Не столь уж редко случается, что по итогам налогового периода по НДС сумма налоговых вычетов превышает общую величину НДС, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения согласно пункту 1 статьи 146 НК РФ. Полученная разница подлежит возмещению (зачёту, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями статьи 176 НК РФ.

В таком случае в порядке, установленном статьёй 88 НК РФ, налоговая инспекция осуществляет камеральную налоговую проверку представленной налогоплательщиком налоговой декларации по НДС. Особое внимание при этом **уделяется обоснованности суммы налога, заявленной к возмещению.**

Возврат НДС, заявленного к возмещению

По окончании проверки в течение семи дней налоговики должны принять решение о возмещении соответствующих сумм. Налог возмещается, если при проведении камеральной проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, сумма НДС, подлежащая возмещению по решению налогового органа, возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счёт.

При наличии письменного заявления налогоплательщика (заявления, представленного в электронной форме

с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи) **суммы, подлежащие возврату, могут быть направлены в счёт уплаты предстоящих платежей по НДС или иным федеральным налогам.**

Решение о зачёте (возврате) суммы налога принимается налоговой инспекцией одновременно с вынесением решения о возмещении суммы НДС (полностью или частично).

Поручение на возврат суммы налога, оформленное на основании решения о возврате, направляется налоговой инспекцией в территориальный орган Федерального казначейства на следующий день после дня его принятия.

Казначейство в течение пяти дней со дня получения указанного поручения возвращает налогоплательщику суммы налога в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

О принятом решении, касающемся возмещения (полностью или частично) суммы НДС, налоговики обязаны сообщить налогоплательщику в письменной форме в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения (ст. 176 НК РФ). В таком же порядке сообщается и о принятом решении о зачёте (возврате) суммы налога, подлежащей возмещению.

Не исключена вероятность того, что при проведении выездной налоговой проверки проверяющие, изучив представленные налогоплательщиком документы, посчитают, что ранее возмещённая ими величина НДС превосходит сумму налога, которую действительно необходимо было возместить.

Возникающую в таком случае разницу фискалы признают недоимкой по НДС и фиксируют налоговое правонарушение, подпадающее под действие статьи 122 НК РФ. Согласно этой норме предусмотрена налоговая ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 НК РФ. **За такое дея-**

ние налогоплательщику грозят штрафные санкции в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора).

К сведению:

- статья 129.3 НК РФ регулирует вопрос неуплаты или неполной уплаты сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, несопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми;
- статья 129.5 НК РФ — неуплату или неполную уплату сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании.

Вот и поинтересовался плательщик НДС: **правомерно ли привлечение к ответственности по статье 122 НК РФ за неполную уплату НДС, возникшую в связи с излишним возмещением суммы налога?**

Разъяснения ФНС России в комментируемом письме от 22.09.15 № СА-4-7/16633 построила на положениях НК РФ. И подтверждение своей позиции фискалы нашли в арбитражной практике.

Нормы законодательства

Руководство налоговой службы начало комментируемое письмо с цитирования пункта 1 статьи 173 НК РФ. Согласно этой норме сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода. Расчёт производится путём уменьшения совокупности общей величины налога, исчисленной в соответствии со статьёй 166 НК РФ, и суммы налога, восстановленного в соответствии с главой 21 НК РФ, на значение налоговых вычетов, предусмотренных статьёй 171 НК РФ (в том числе налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 3 статьи 172 НК РФ).

При реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг):

- сумма НДС исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (п. 1 ст. 166 НК РФ);

- налоговая же база по НДС определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьёй 105.3 НК РФ с учётом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Затем фискалы обратились к пункту 1 статьи 176 НК РФ. Согласно ему разница в виде превышения по итогам налогового периода суммы налоговых вычетов над общей величиной НДС, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1–3 пункта 1 статьи 146 НК РФ, подлежит возмещению (зачёту, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями статьи 176 НК РФ.

Налоговики не обошли вниманием и статью 101 НК РФ, которой определён порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. И заинтересовала их норма введённого с конца августа 2013 года абзаца 4 пункта 8 (подп. «б» п. 31 ст. 1 Федерального закона от 23.07.13 № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»). Она позволяет фискалам признавать недоимкой по налогу обнаруженную в ходе налоговой проверки сумму налога, излишне возмещённую на основании решения, со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата налога) или со дня принятия решения о зачёте суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачёта таковой). И этот факт отражается в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Как видим, ответ дан: действия проверяющих, которые привлекли налогоплательщика к ответственности по статье 122 НК РФ за неполную уплату НДС, возникшую в связи с излишним возмещением суммы налога, осуществлён-

ным по результатам камеральной проверки, соответствующим положениям НК РФ.

Но этим фискалы не ограничились. В подтверждение своей позиции они обратились к арбитражной практике.

Поддержка судей

В подтверждение своей точки зрения налоговая служба привела постановление Президиума ВАС РФ от 31.01.12 № 12207/11, которое было принято ещё до момента введения упомянутого абзаца 4 пункта 8 статьи 101 НК РФ.

В данном постановлении рассматривалось заявление межрайонной инспекции ФНС России о пересмотре в порядке надзора решения арбитражного суда первой инстанции, постановления арбитражного апелляционного суда, постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.05.11 по делу № А33-10298/2010.

Инспекция провела выездную налоговую проверку общества, по результатам которой был составлен акт и вынесено решение. Данным решением обществу было предложено уплатить сумму НДС, ранее возмещённого в соответствии с решением инспекции, принятым по результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом налоговой декларации по НДС. В рамках выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о необоснованном возмещении налога, которое было осуществлено на основании решения по камеральной проверке.

Суд первой инстанции согласился с выводами налоговиков о необходимости применения в отношении рассматриваемых в деле операций ставки НДС в размере 0%. Следствием же этого стало необоснованное применение обществом налоговых вычетов по спорным счетам-фактурам.

В то же время суд пришёл к выводу о незаконности принятого инспекцией решения и обязал налоговиков вернуть обществу спорную сумму НДС. Суд счёл, что в НК РФ отсутствуют нормы, позволяющие им настаивать на уплате в бюджет ранее возмещённой суммы налога. Данный вывод был поддержан как судом апелляционной инстанции, так и кассацией.

Суд кассационной инстанции, проанализировав положения главы 21 и пункта 2 статьи 11 НК РФ, при этом пришёл к выводу, что суммы НДС, признанные в последствии необоснованно возмещёнными, не являются недоимкой и не могут быть предложены к уплате.

Президиум ВАС РФ в свою очередь посчитал ошибочным вывод судов о том, что инспекция по результатам выездной налоговой проверки не вправе требовать к уплате НДС, который ранее ею был возмещён, при отсутствии к тому установленных законом оснований.

И аргументировали высшие судьи это следующим.

Налоговые органы вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ (подп. 2 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Пунктом 1 статьи 88 НК РФ предусмотрено проведение камеральной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа на основе документов, представленных налогоплательщиком и имеющихся у налоговой инспекции.

В соответствии с пунктом 12 статьи 89 НК РФ при проведении выездной налоговой проверки налоговая инспекция вправе ознакомиться с документами (в том числе с подлинниками документов), связанными с исчислением и уплатой налогов, а налогоплательщик обязан обеспечить возможность такого ознакомления.

Из системного толкования положений статей 88, 89 и 176 НК РФ следует, что выездная налоговая проверка предусматривает более широкие полномочия налогового органа по контролю, выраженные в порядке проведения, условиях, а также объёме подлежащих проверке документов. В НК РФ отсутствуют нормы, которые могли бы быть истолкованы как устанавливающие запрет на проведение выездной налоговой проверки в отношении налоговых периодов, за которые ранее налоговым органом было принято решение о возмещении НДС. Статья 176 НК РФ не содержит положений, определяющих проведение налоговой проверки в порядке, предусмотренном данной статьёй, как исключительную форму налогового контроля.

Результаты выездной налоговой проверки являются следствием анализа полученных в ходе её проведения доказательств, порядок получения и исследование кото-