

Письмо ФНС № СД-4-3/10922@ от 22.06.16

Федеральная налоговая служба в связи с поступающими запросами налоговых органов направляет настоящее письмо с целью систематизации и единообразия действий налоговых органов и налогоплательщиков при определении совокупной суммы налогов, уплаченных налогоплательщиками за три календарных года, в целях применения положений подпункта 1 пункта 2 статьи 176.1 и пункта 2.1 статьи 184 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

В письме ФНС России от 23.07.2010 N AC-37-2/7390@, доведенном по системе территориальных налоговых органов, был подробно разъяснен порядок определения совокупной суммы налогов в целях реализации плательщиками налога на добавленную стоимость права на применение установленного положениями статьи 176.1 Кодекса заявительного порядка возмещения налога.

Федеральным законом от 08.06.2015 N 150-ФЗ в статью 184 главы 22 «Акцизы» Кодекса введен новый пункт 2.1, согласно положениям которого отдельные категории налогоплательщиков имеют право на освобождение от уплаты акциза при совершении операций по реализации за пределы территории Российской Федерации произведенных подакцизных товаров без представления банковской гарантии.

При этом для отнесения налогоплательщиков к таким категориям в указанной норме статьи 184 Кодекса определены критерии, аналогичные критериям, установленным в подпункте 1 пункта 2 статьи 176.1 Кодекса в целях применения заявительного порядка возмещения налога на добавленную стоимость (за исключением установленного размера совокупной суммы налогов).

В этой связи в целях применения положений пункта 2.1 статьи 184 Кодекса для расчета совокупной суммы налогов, уплаченных налогоплательщиками за три календарных года, может использоваться алгоритм расчета этой суммы, изложенный в вышеуказанном письме ФНС России от 23.07.2010 N AC-37-2/7390@.

Если расчет совокупной суммы уплаченных налогов производится в отношении организации — участника консолидированной группы налогоплательщиков (далее — КГН), то необходимо учитывать, что Министерство финансов Российской Федерации письмом от 02.03.2012 N 03-03-06/4/15 (доведено до налоговых органов письмом ФНС России от 21.03.2012 N ЕД-4-3/4756@) разъяснило, что в целях соблюдения участником КГН условий, установленных подпунктом 1 пункта 2 статьи 176.1 Кодекса, определить сумму уплаченного налога на прибыль, приходящуюся на каждого из участников, в общей сумме уплаченного налога возможно расчетным путем, используя данные налоговых деклараций за соответствующие отчетные (налоговые) периоды.

Данные о долях налоговой базы (в %), приходящейся на участника КГН и его обособленные подразделения, приводятся в Приложениях N 6а к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

Таким образом, в целях реализации положений подпункта 1 пункта 2 статьи 176.1 и пункта 2.1 статьи 184 Кодекса сумма уплаченного организацией — участником КГН налога на прибыль организаций определяется исходя из суммы уплаченного налога в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации в целом по КГН в конкретном календарном году и показателя доли налоговой базы (в %) участника КГН, который применяется при распределении налоговой базы между участниками КГН и их обособленными подразделениями в налоговой декларации за этот налоговый период (календарный год). Если организация — участник КГН имеет обособленные подразделения, то доли их суммируются.

В случае если расчет совокупной суммы уплаченных налогов за год составляется до представления в налоговый орган налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за налоговый период, то показатель доли налоговой базы (в %) участника КГН берется из

налоговой декларации за последний отчетный период истекшего налогового периода (календарного года).

Одновременно ФНС России сообщает следующее.

В абзаце первом пункта 2.1 статьи 184 Кодекса установлено, что право на освобождение от уплаты акциза при совершении операций, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 183 Кодекса без представления банковской гарантии имеют налогоплательщики-организации, у которых совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации и в качестве налогового агента, уплаченная за три календарных года, предшествующих налоговому периоду, на который приходится дата совершения освобождаемых от налогообложения акцизами операций, составляет не менее 10 млрд. руб., если со дня создания соответствующей организации до дня подачи налоговой декларации по акцизам прошло не менее трех лет. В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 183 Кодекса от уплаты акциза освобождаются как операции по реализации подакцизных товаров на экспорт, так и операции по передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику или по его указанию другим лицам для реализации указанных товаров на экспорт.

Согласно абзацу второму пункта 2.1 статьи 184 Кодекса банковская гарантия не представляется налогоплательщиками-организациями, которые осуществляют производство подакцизных товаров по договору переработки давальческого сырья (материалов), в случае, если у собственника сырья (материалов) совокупная сумма налогов, уплаченная за три календарных года, предшествующих налоговому периоду, на который приходится дата совершения освобождаемых от налогообложения акцизами операций, составляет не менее 10 млрд. руб. Такие налогоплательщики не представляют банковскую гарантию при условии представления в налоговый орган документа, выданного собственнику сырья (материалов) налоговым органом и подтверждающего уплату собственником сырья (материалов) налогов в сумме не менее 10 млрд. руб. за указанный период. При этом в соответствии с абзацем третьим пункта 2.1 статьи 184 Кодекса освобождение от уплаты акцизов без представления банковской гарантии предоставляется только в части количества подакцизных товаров, принадлежащих собственникам сырья (материалов), отвечающим указанному в данном абзаце критерию по сумме уплаченных налогов.

Учитывая, что в указанном абзаце пункта 2.1 статьи 184 Кодекса критерии по сумме уплаченных налогов в отношении собственников сырья (материалов) установлены в целях определения налогоплательщиков, осуществляющих производство подакцизных товаров из давальческого сырья и имеющих право на освобождение от уплаты акцизов по операциям передачи этих товаров собственнику (или иным лицам) без представления банковской гарантии, для определения указанных налогоплательщиков следует руководствоваться вышеприведенными критериями, установленными в абзаце втором пункта 2.1 статьи 184 Кодекса, с учетом нормы абзаца первого пункта 2.1 статьи 184 Кодекса.

В этой связи такие налогоплательщики не представляют банковскую гарантию при условии представления в налоговый орган, помимо документа, подтверждающего уплату ими налогов в сумме не менее 10 млрд. руб. за три календарных года, также и копии документа, выданного собственнику сырья (материалов) налоговым органом и подтверждающего уплату собственником сырья (материалов) налогов в сумме не менее 10 млрд. руб. за указанный период.

Принимая во внимание, что согласно статье 2 Федерального закона от 03.06.2011 N 107-ФЗ «Об исчислении времени» календарный год обозначает период времени с 1 января по 31 декабря, указанные документы, выданные налоговым органом в текущем календарном году, могут быть представлены налогоплательщиком в налоговый орган в целях освобождения от уплаты акцизов без представления банковской гарантии однократно в отношении всех налоговых периодов текущего календарного года, в которых совершаются освобождаемые от

налогообложения акцизами операции.

Указанные документы могут быть представлены налогоплательщиком в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией по акцизам за первый налоговый период текущего календарного года, в котором этот налогоплательщик начинает использовать право на освобождение от уплаты акцизов без представления банковской гарантии.

Что касается формы указанных документов, то положения статьи 184 Кодекса не содержат положений, обязывающих Федеральную налоговую службу, как федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, разработать и утвердить форму документа, подтверждающего соблюдение налогоплательщиками — производителями подакцизных товаров и (или) собственниками сырья (материалов) критерия по совокупной сумме уплаченных налогов в целях освобождения от представления банковской гарантии при реализации на экспорт подакцизных товаров, произведенных из собственного или давальческого сырья.

В этой связи документ составляется в произвольной форме.

Данное письмо согласовано с Министерством финансов Российской Федерации (письмо от 06.06.2016 N 03-07-15/32515).

Доведите данное письмо до нижестоящих налоговых органов.

*Государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.С.САТИН*