



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№3 | 2013

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

**Налог
на прибыль
организаций,
НДФЛ,
имущественные
налоги и
спецрежимы:
разъяснения
экспертов**

с. 4

Нужно ли
подтверждать
статус субъекта
малого
предпринимательства

с. 41

Кассовые
операции:
типичные
нарушения

с. 43



*15 лет к вершинам
профессии!*



Приглашаем прослушать новые и актуализированные курсы повышения квалификации и получить дополнительный аттестат ИПБ России.

Обратите внимание, что это не только продвинутые курсы, которые являются частью программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и дают возможность получения дополнительного аттестата ИПБ России. По данным курсам профессиональные бухгалтеры также могут пройти обязательное повышение квалификации.

Расписание семинаров на 2013 год

Название курса	Количество часов	Даты проведения
ИЮНЬ		
Международные стандарты финансовой отчетности (обновленный)	80	03.06 – 26.06
Практикум по международным стандартам финансовой отчетности (новый)	40	04.06 – 20.06
Налоговый учет	80	14.06 – 28.06
ИЮЛЬ		
Внутренний аудит	40	08.07 – 12.07
Международные стандарты финансовой отчетности (обновленный)	80	08.07 – 29.07
Налоговый учет	80	15.07 – 30.07
АВГУСТ		
Международные стандарты финансовой отчетности (обновленный)	80	05.08 – 26.08
Налоговый учет	80	07.08 – 23.08
Практикум по международным стандартам финансовой отчетности (новый)	40	13.08 – 27.08
Внутренний аудит	40	26.08 – 30.08
СЕНТЯБРЬ		
Международные стандарты финансовой отчетности (обновленный)	80	04.09 – 25.09
Практикум по международным стандартам финансовой отчетности (новый)	40	10.09 – 24.09
Внутренний аудит	40	16.09 – 20.09

Семинары по направлениям «Финансовый менеджмент» (40 ч.) и «Особенности профессиональной деятельности бухгалтера в торговле» (40 ч.) проводятся по мере набора групп.

**ПО ОКОНЧАНИИ КУРСА СЛУШАТЕЛИ ПОЛУЧАЮТ ДИСКОНТНУЮ КАРТУ
И ПОСТОЯННУЮ СКИДКУ В РАЗМЕРЕ 1000 Р. НА ЛЮБОЙ СПЕЦКУРС.**

Желающие принять участие в курсах повышения квалификации могут заполнить заявку участника на сайте www.ipbr.org и отправить ее по электронной почте nalog@ipbr.org.

Подробная информация и заявка участника:

- по телефону (495) 720-54-55 (информационный отдел)
- на сайте www.ipbr.org (на главной странице)

26 ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ



Создание обособленного подразделения порождает для налогоплательщика обязанность по исчислению и уплате налогов и сборов не только по месту нахождения организации, но и по месту нахождения обособленных подразделений (ст. 19 НК РФ). **А.В. РОСТОВЦЕВ** рассматривает, к каким налоговым обязательствам нужно быть готовым организациям с разветвленной сетью филиалов.

31 УЧЕТ РАСХОДОВ НА НИОКР



Развитие экономики страны и повышение конкурентоспособности предприятий невозможны без масштабных затрат хозяйствующих субъектов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР). В настоящий момент проведение и внедрение результатов НИОКР считается одним из основных приоритетных направлений деятельности государства. Как отразить и списать расходы на НИОКР в бухгалтерском учете? Об этом – в статье **Е.И. КАРТАШОВОЙ**.

36 НОВОЕ РЕШЕНИЕ ВАС РФ: ШАГ ВПЕРЕД, ДВА ШАГА НАЗАД



Решением от 26.02.2013 № 16593/12 ВАС РФ признан не соответствующими Налоговому кодексу РФ и не действующими ключевые положения письма Минфина России от 01.06.2012 № 03-07-15/56. Это письмо посвящено порядку восстановления НДС в случае реализации товаров на экспорт в соответствии с подпунктом 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ. **А.М. РАБИНОВИЧ** оценивает, к каким последствиям привело это решение.



Место действия – Московский регион

2 Новости региона

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

4 Налог на прибыль организаций

Д.В. Осипов

10 Налог на доходы физических лиц

К.В. Котов

16 Имущественные налоги

А.В. Сорокин

20 Специальные налоговые режимы

Г.Н. Афиногенова

Профессиональная бухгалтерия

26 Особенности налогообложения
обособленных подразделений

А.В. Ростовцев

31 Учет расходов на НИОКР

Е.И. Карташова

36 Новое решение ВАС РФ:

шаг вперед, два шага назад

А.М. Рабинович

41 Нужно ли подтверждать статус субъекта
малого предпринимательства

С.Ю. Овчинникова,

Е.Н. Королева

43 Кассовые операции:

типичные нарушения

В.В. Бородина,

Н.П. Родинова

Новости региона

Налоговая база по НДС при выплате покупателю премии за выполнение определенных условий договора поставки товара

Управление ФНС России по г. Москве напомнило налогоплательщикам, что с 1 июля 2013 года вступают в силу изменения, внесенные в статью 154 НК РФ Федеральным законом от 05.04.2013 № 39-ФЗ. В этой статье появится новый пункт 2.1, согласно которому выплата покупателю премии за выполнение определенных условий договора поставки товаров (в том числе за приобретение определенного объема товаров) не уменьшает налоговую базу по НДС. Исключением из этого правила являются случаи, когда уменьшение стоимости отгруженных товаров на сумму выплачиваемой покупателю премии предусмотрено договором поставки.

Налоговые риски можно оценить самостоятельно

Управление ФНС России по г. Москве рассмотрело один из критериев налоговых рисков, определенных Федеральной налоговой службой для самостоятельной оценки налогоплательщиками своей финансово-хозяйственной деятельности. А именно: «Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации».

По сообщению Управления, этот риск оценивается налогоплательщиками, осуществляющими выплаты заработной платы своим работникам.

Данный критерий налоговых рисков рассчитывается налогоплательщиком по следующей формуле:

Общая сумма фонда заработной платы по организации (за календарный год)	: средне- списочная численность работников	: 12
--	--	------

Полученный показатель не должен быть ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ. Статистические показатели среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту РФ можно получить из печатных публикаций сборников экономико-статистических материалов, а также на официальных интернет-сайтах территориальных органов Федеральной службы государственной статистики.

При расчете фонда заработной платы учитываются начисленные организацией суммы оплаты труда в денежной и неденежной формах за отработанное и неотработанное время, компенсационные выплаты, связанные с условиями труда и режимом работы, доплаты и надбавки, премии, единовременные поощрительные выплаты, а также оплата питания и проживания, имеющая систематический характер.

Среднесписочная численность работников за год рассчитывается путем суммирования среднесписочной численности работников за все месяцы отчетного года и деления полученной суммы на 12.

Среднесписочная численность работников за месяц исчисляется путем суммирования списочной численности работников за каждый календарный день месяца, то есть с 1 по 30 или 31 число (для февраля – по 28 или 29 число), включая праздничные (нерабочие) и выходные дни, и деления полученной суммы на число календарных дней месяца.

Численность работников списочного состава за выходной или праздничный (нерабочий) день принимается равной списочной численности работников за предшествующий рабочий день. При наличии двух или более выходных или праздничных (нерабочих) дней подряд численность работников списочного состава за каждый из этих дней принимается равной численности работников списочного состава за рабочий день, предшествовавший выходным и праздничным (нерабочим) дням.

Расчет среднесписочной численности работников производится на основании

ежедневного учета списочной численности работников, которая должна уточняться на основании приказов о приеме, переводе работников на другую работу и прекращении трудового договора.

В списочную численность работников включаются наемные работники, работавшие по трудовому договору и выполнявшие постоянную, временную или сезонную работу один день и более, а также работавшие собственники организаций, получавшие заработную плату в данной организации.

В списочной численности работников за каждый календарный день учитываются как фактически работающие, так и отсутствующие на работе по каким-либо причинам.

Лица, работавшие неполное рабочее время в соответствии с трудовым договором или переведенные с письменного согласия работника на работу на неполное рабочее время, при определении среднесписочной численности работников учитываются пропорционально отработанному времени.

Дополнительные меры имущественной поддержки субъектов малого предпринимательства



Правительство Москвы приняло постановление от 15.04.2013 № 236-ПП «О дополнительных мерах имущественной поддержки субъектов малого предпринимательства, арендующих объекты нежилого фонда, находящиеся в имущественной казне города Москвы». Согласно этому постановлению, до 1 октября 2013 года субъектам малого предпринимательства, арендующим объекты нежилого фонда, находящиеся в имущественной казне города, по действующим договорам аренды, заключенным без проведения торгов, предоставляется имущественная поддержка

в виде установления ставки арендной платы в размере 3500 руб. за кв. м в год. Указанная норма распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2013 года.

Кроме того, внесено уточнение в постановление Правительства Москвы от 25.12.2012 № 800-ПП «О мерах имущественной поддержки субъектов малого предпринимательства, арендующих объекты нежилого фонда, находящиеся в имущественной казне города Москвы». Так, с 1 октября 2013 года предоставляется имущественная поддержка в виде установления ставки арендной платы в размере 3500 руб. за кв. м в год:

- субъектам малого предпринимательства, арендующим объекты нежилого фонда площадью до 300 кв. м, находящиеся в имущественной казне города, по действующим договорам аренды, заключенным без проведения торгов;
- субъектам малого предпринимательства, осуществляющим деятельность в области здравоохранения или образования, имеющим лицензию на осуществление такой деятельности и арендующим объекты нежилого фонда площадью свыше 300 кв. м, находящиеся в имущественной казне города, по действующим договорам аренды, заключенным без проведения торгов;
- субъектам малого предпринимательства, арендующим объекты нежилого фонда площадью свыше 300 кв. м, находящиеся в имущественной казне города, по действующим договорам аренды, заключенным без проведения торгов, в случае, если указанные субъекты малого предпринимательства соответствуют одному из ряда установленных условий.

Минимальная зарплата в Подмосковье

Правительство Московской области, Московское областное объединение организаций профсоюзов и объединения работодателей Московской области 2 апреля 2013 года заключили соглашение о минимальной заработной плате в Московской области. Стороны договорились установить на территории Московской области с 1 мая 2013 года минимальную заработную плату в размере 10 000 руб.

Налог на прибыль организаций

Рубрику ведет **Д.В. Осипов**, Минфин России



Д.В. Осипов

Можно ли применять амортизационную премию при многократной модернизации

Имущество организации подвергается модернизации несколько раз в течение установленного срока его полезного использования. Можно ли учитывать амортизационную премию для целей налогообложения каждый раз, когда организация осуществляет расходы на новую модернизацию одного и того же имущества?

Первоначальная стоимость основного средства, согласно пункту 1 статьи 257 НК РФ, определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, – как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Пунктом 2 статьи 257 НК РФ определено, что первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

Размер и частично порядок учета амортизационной премии для целей налогообложения установлен пунктом 9 статьи 258 НК РФ. Так, 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);

- не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 НК РФ.

Получается, что амортизационную премию организация может учитывать в расходах для целей налогообложения в нескольких случаях. В случае приобретения основного средства, его достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения и частичной ликвидации. При этом ее размер зависит от того, к какой амортизационной группе относится основное средство, а рассчитываться она будет исходя из стоимости осуществленных расходов.

Если, например, организация осуществила расходы на модернизацию основного средства, его первоначальная стоимость изменится. При этом амортизационная премия, которую организация сможет учесть в составе расходов для целей налогообложения, будет рассчитываться исходя из стоимости осуществленных на модернизацию расходов.

Каких-либо ограничений в отношении того, сколько раз организации можно модернизировать основное средство, глава 25 НК РФ не устанавливает. Не установлен и запрет на учет амортизационной премии всякий раз, когда основное средство заново модернизируется.

Поэтому полагаю, что каждый раз, когда основное средство заново модернизируется, организация сможет учитывать для целей налогообложения

амортизационную премию. При этом она будет рассчитываться каждый раз исходя из той стоимости осуществленных расходов, которую организация потратила на данную конкретную модернизацию.

Обратите внимание: тот факт, что организация произвела модернизацию основного средства, но не успела расплатиться с контрагентом за осуществленную работу, не влияет на возможность учета амортизационной премии в расходах для целей налогообложения. Такой вывод можно сделать, проанализировав письмо Минфина России от 16.08.2010 № 03-03-06/1/550.

Возврат налога, уплаченного с дивидендов

Эмитент уплатил налог на прибыль организаций с дивидендов, выплаченных паевому инвестиционному фонду. При этом паевой инвестиционный фонд перед выплатой ему дивидендов не представил документов подтверждающих, что он не является плательщиком налога. Паевой инвестиционный фонд обратился к эмитенту с целью возврата уплаченного налога. Каков порядок возврата налога в связи с указанной ситуацией?

Если источником дохода налогоплательщика является российская организация, указанная организация признается налоговым агентом и определяет сумму налога с учетом положений пункта 2 статьи 275 НК РФ. На это указывает пункт 2 статьи 275 НК РФ.

Пунктом 1 статьи 24 НК РФ определено, что налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Федеральный закон от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (далее – Закон № 156-ФЗ) регулирует отношения, связанные с привлечением денежных средств и иного имущества путем размещения акций или заключения договоров доверительного управления в целях их объединения и последующего инвестирования в объекты, определяемые в соответствии с указанным законом, а также с управлением (доверительным управлением) имуществом инвестиционных фондов, учетом, хранением имущества инвестиционных фондов и контролем за распоряжением указанным имуществом.

Так, согласно пункту 1 статьи 10 Закона № 156-ФЗ паевым инвестиционным фондом признается обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного в доверительное управление управляющей компанией учредителем (учредителями) доверительного управления с условием объединения этого имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления, и из имущества, полученного в процессе такого управления, доля в праве собственности на которое удостоверяется ценной бумагой, выдаваемой управляющей компанией.

Паевой инвестиционный фонд не является юридическим лицом.

Пунктом 1 статьи 246 НК РФ установлено, что налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются, в частности, российские организации.

Учитывая, что паевой инвестиционный фонд не является юридическим лицом и, следовательно, плательщиком налога на прибыль организаций, организация-эмитент при выплате дивидендов паевому инвестиционному фонду не должна удерживать налог на прибыль организаций. Однако это в теории, поскольку не всегда паевой инвестиционный фонд представляет организации-эмитенту документы, подтверждающие, что он не является плательщиком налога. Если же такие документы не представлены, организация-эмитент обязана удержать налог.

В связи с этим часто возникают ситуации, при которых паевой инвестиционный фонд представляет подтверждающие его статус документы уже после удержания организацией-эмитентом налога.

Тут следует отметить, что вопрос о возврате налога является дискуссионным. И не только потому, что существует несколько отличных друг от друга мнений, но и потому, что главой 25 НК РФ такая ситуация не регламентирована.

Так, в статье 78 НК РФ речь идет о зачете или возврате сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа. Согласно пунктам 1 и 2 статьи 78 НК РФ, сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 78 НК РФ.

Тот факт, что организация произвела модернизацию основного средства, но не успела расплатиться с контрагентом за осуществленную работу, не влияет на возможность учета амортизационной премии в расходах для целей налогообложения.



Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату налогоплательщику на основании его письменного заявления. Возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ, без начисления процентов на эту сумму, если иное не установлено статьей 78 НК РФ.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. Основание – пункт 4 статьи 78 НК РФ.

Следовательно, процедура возврата излишне уплаченного налога следующая. Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату налогоплательщику на основании его письменного заявления. Возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Приведем в пример ситуацию, которая рассматривалась в письме Минфина России от 10.09.2010 № 03-02-07/2-139. Эмитентом был удержан налог при выплате дивидендов налогоплательщику. Приводя цитаты норм налогового законодательства, Минфин России сделал вывод о том, что главой 25 НК РФ не установлена обязанность налоговых агентов возвращать суммы налога на прибыль организаций, излишне удержанные из доходов получателей дивидендов налогоплательщиков – российских организаций.

Кроме того, Минфин России отметил, что впредь до внесения изменений в главу 25 НК РФ, направленных на урегулирование порядка возврата налоговым агентом налогоплательщику – российской организации суммы налога на прибыль организаций, излишне удержанной и перечисленной в бюджетную систему Российской Федерации, возврат такой суммы налога может быть осуществлен налоговым органом налогоплательщику по месту его учета после получения подтверждения этим налоговым органом факта излишнего удержания и перечисления в бюджетную систему Российской Федерации указанной суммы налога.

Однако все это невозможно применить к рассматриваемой ситуации, поскольку паевой инвестиционный фонд не является плательщиком налога. Кроме того, эмитента нельзя даже назвать налоговым агентом, поскольку налоговый агент выстраивает взаимоотношения только с налогоплательщиками.

Хотя, конечно, можно было бы рассмотреть ситуацию, при которой процедура возврата за паевой инвестиционный фонд осуществила бы его управляющая компания, поскольку в силу пункта 3 статьи 11 Закона № 156-ФЗ управляющая компания осуществляет доверительное управление паевым инвестиционным фондом путем совершения любых юридических и фактических действий в отношении составляющего его имущества, а также осуществляет все права, удостоверенные ценными бумагами, составляющими паевой инвестиционный фонд, включая право голоса по голосующим ценным бумагам.

Однако Минфин России в своем письме от 12.08.2011 № 03-03-06/1/479 пошел по другому пути. В соответствии с пунктом 14 статьи 78 НК РФ правила, установленные статьей 78 НК РФ, применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне уплаченных авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов.

Получается, что фактически процедуру возврата за налогоплательщика может осуществить налоговый агент. Принимая это во внимание, Минфин России сделал вывод о том, что в случае удержания эмитентом налога при выплате дивидендов паевому инвестиционному фонду такую процедуру возврата может осуществить эмитент.

Минфин России отметил, что требование о возврате удержанной суммы налога на прибыль организаций может быть предъявлено управляющей компанией паевого инвестиционного фонда эмитенту в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Однако этим и сложен данный путь, поскольку эмитент не обязан осуществлять названную процедуру возврата.

Кроме того, у эмитента появляются определенные трудности. Во-первых, это то, о чем написал в письме Минфин России: эмитент должен будет представить в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций за период излишнего удержания и перечисления суммы указанного налога в бюджетную систему Российской Федерации.

Во-вторых, и это самое главное, необходимо будет пересчитать сумму налога по каждому акционеру, рассчитанную по формуле, установленной в пункте 2 статьи 275 НК РФ, поскольку раньше показатель «д» определялся исходя

из общей суммы дивидендов, подлежащей распределению налоговым агентом в пользу всех налогоплательщиков – получателей дивидендов.

Для того чтобы не произошло указанной ситуации, паевому инвестиционному фонду необходимо знать о подтверждении следующее.

В соответствии с пунктом 4 статьи 11 Закона № 156-ФЗ управляющая компания совершает сделки с имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд, от своего имени, указывая при этом, что она действует в качестве доверительного управляющего. Это условие считается соблюденным, если при совершении действий, не требующих письменного оформления, другая сторона информирована об их совершении доверительным управляющим в этом качестве, а в письменных документах после наименования доверительного управляющего сделана пометка «Д.У.» и указано название паевого инвестиционного фонда.

Следовательно, одним из подтверждений того, что акции эмитента приобретались управляющей компанией для паевого инвестиционного фонда, является то, что в письменных документах после наименования доверительного управляющего сделана пометка «Д.У.» и указано название паевого инвестиционного фонда.

Специальных документов, подтверждающих, что акции акционерного общества приобретались управляющей компанией для паевого инвестиционного фонда, на сегодняшний день нет. Налоговые органы считали, что таким документом ранее мог быть «Отчет об инвестиционных вложениях», содержащийся в Положении о порядке оценки и составления отчетности о стоимости чистых активов интервальных паевых инвестиционных фондов, утвержденном Постановлением ФКЦБ от 21.05.1998 № 12.

Такое мнение было отражено в уже отмененных Методических рекомендациях по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации (утв. приказом МНС России от 20.12.2002 № БГ-3-02/729).

Данный отчет содержит в частности:

- наименование каждого эмитента ценных бумаг;
- государственный регистрационный номер выпуска ценных бумаг;

- количество ценных бумаг;
- балансовую и оценочную стоимость ценных бумаг.

Однако следует отметить, что указанное постановление ФКЦБ России более не применяется, так как утратило силу.

На сегодняшний день документом, заменяющим подобный отчет, может быть «Справка о стоимости активов акционерного инвестиционного фонда и активов паевого инвестиционного фонда», содержащаяся в Положении об отчетности акционерного инвестиционного фонда и отчетности управляющей компании паевого инвестиционного фонда (утв. постановлением ФКЦБ от 22.10.2003 № 03-41/пс).

Такая справка содержит, в частности:

- стоимость ценных бумаг, имеющих признаваемую котировку;
- стоимость ценных бумаг российских эмитентов, не имеющих признаваемую котировку;
- стоимость ценных бумаг иностранных эмитентов.

Следует также отметить, что об аналогичном документе говорится и в письмах Минфина России от 14.11.2007 № 03-03-06/2/214, от 06.03.2008 № 03-03-06/1/156 и от 13.11.2010 № 03-03-06/1/717. В данных письмах упоминается и другой документ – отчет о владельцах акций акционерного инвестиционного фонда и инвестиционных паев паевого инвестиционного фонда.

В письме от 20.01.2011 № 03-03-06/1/17 Минфин России сделал вывод о том, что документами, подтверждающими освобождение от уплаты налога на прибыль организаций при выплате эмитентом дивидендов по акциям, составляющим имущество паевого инвестиционного фонда, находящегося в доверительном управлении управляющей компании, могут быть признаны любые документы, подтверждающие наличие этих акций в составе паевого инвестиционного фонда. Такими документами могут быть документы, подтверждающие приобретение ценных бумаг доверительным управляющим, а также документы, выданные специализированным депозитарием, осуществляющим учет и хранение имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд, подтверждающие учет акций в составе имущества такого фонда.

В заключение отмечу, что имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, обособляется от имущества управляющей компании этого фонда, имущества владельцев инвестиционных паев, имущества,

Одним из подтверждений того, что акции эмитента приобретались управляющей компанией для паевого инвестиционного фонда, является то, что в письменных документах после наименования доверительного управляющего сделана пометка «Д.У.» и указано название паевого инвестиционного фонда.



По предварительному договору стороны обязуются заключить в будущем договор о передаче имущества, выполнении работ или оказании услуг (основной договор) на условиях, предусмотренных предварительным договором.

составляющего иные паевые инвестиционные фонды, находящиеся в доверительном управлении этой управляющей компании, а также иного имущества, находящегося в доверительном управлении или по иным основаниям у указанной управляющей компании. Имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, учитывается управляющей компанией на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет.

Ремонт по предварительному договору аренды

Между арендатором и организацией-арендодателем заключен предварительный договор, условиями которого предусмотрено заключение в будущем договора аренды помещения. Согласно условиям такого предварительного договора, организация – будущий арендатор до заключения договора аренды осуществляет отделочные работы и капитальные вложения. Можно ли арендатору учитывать в связи с вышеуказанной ситуацией такие расходы для целей налогообложения?

По предварительному договору стороны обязуются заключить в будущем договор о передаче имущества, выполнении работ или оказании услуг (основной договор) на условиях, предусмотренных предварительным договором. Так сказано в пункте 1 статьи 429 ГК РФ.

Правовые и экономические основы инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, на территории Российской Федерации, определяет Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений». Также он устанавливает гарантии равной защиты прав, интересов и имущества субъектов инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, независимо от форм собственности.

Статьей 1 данного закона капитальными вложениями признаются инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

Из положений статьи 252 НК РФ следует, что расходами признаются обоснованные

и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Статьями 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» и 265 «Внереализационные расходы» НК РФ установлены виды расходов, учитываемые для целей налогообложения. Замечу, что перечни таких расходов являются открытыми.

Следовательно, при условии соответствия расходов на отделочные работы и капитальные вложения критериям, установленным статьей 252 НК РФ, их можно будет учитывать для целей налогообложения. При этом расходы на капитальные вложения организации необходимо учитывать путем начисления амортизации с учетом положений статей 256-259.3 НК РФ.

Что касается обоснованности рассматриваемых расходов, то следует обратить внимание на следующее. На мой взгляд, расходы на отделочные работы и капитальные вложения, осуществленные в связи с указанной ситуацией, вызовут сомнение у налоговых органов, поскольку есть вероятность того, что договор аренды не будет заключен, а в этом случае возникнут вопросы в отношении целесообразности учета таких расходов.

Возможно, они будут исходить из наличия заключенного договора аренды. Если он будет заключен, расходы будут признаны правомерными. Если же нет, они будут признаны необоснованными.

Кроме того, хочу обратить внимание на письмо Минфина России от 11.02.2011 № 03-03-06/2/1. В нем рассматривалась ситуация, при которой организация арендовала помещения для открытия новых офисов, в которых был сделан ремонт. В связи с финансовыми трудностями в некоторых арендованных и отремонтированных помещениях новые офисы не были открыты. В письме было также обращено внимание на то, что из письма налогоплательщика не представляется возможным сделать вывод в отношении того, был ли расторгнут договор аренды, были ли возмещены организации-арендатору расходы на ремонт помещения и т.д.

Ответ по данной ситуации не был дан, однако, проанализировав письмо

Минфина России, можно сделать вывод о том, что Минфин России поставил учет расходов на ремонт в зависимости от открытия новых офисов в помещениях, в которых был сделан такой ремонт.

В то же время следует отметить, что зависимость учета расходов на ремонт от открытия новых офисов в помещениях, в которых был сделан такой ремонт, равно как и зависимость учета расходов на отделочные работы и капитальные вложения от наличия заключенного договора аренды, выглядит весьма спорно. В главе 25 НК РФ подобной зависимости не установлено.

Из письма Минфина России от 26.01.2011 № 03-03-06/2/16 можно сделать вывод о том, что расходы в виде платежей по договору опциона, предусматривающему право организации на заключение договора аренды помещений в строящемся здании после его постройки, направлены на приобретение права заключения договора аренды помещений и произведены в целях осуществления предпринимательской деятельности и, следовательно, могут учитываться для целей налогообложения.

Также хотелось бы обратить внимание на письмо Минфина России от 01.08.2011 № 03-03-06/1/442, из которого следует, что расходы на отделочные работы и капитальные вложения, осуществленные в связи с рассматриваемой ситуацией, могут учитываться в расходах для целей налогообложения.

Расходы на маркетинговые мероприятия

Могут ли учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций расходы на стимулирующие маркетинговые мероприятия, в рамках которых настоящие и потенциальные клиенты банка получают вознаграждение в материальной или в не материальной форме?

На мой взгляд, данный вопрос содержит в себе два вопроса, поскольку выдачи вознаграждения в материальной или в не материальной форме не бывает без проведения каких-либо стимулирующих маркетинговых мероприятий. Следовательно, во-первых, это вопрос о расходах на стимулирующие маркетинговые мероприятия, а во-вторых, вопрос о расходах в виде вознаграждения.

Полагаю, что указанные расходы необходимо учитывать на основании одной и той же нормы – подпункта 28 пункта 1 статьи 264 НК РФ, поскольку расходы

в виде вознаграждения осуществляются в рамках проведения стимулирующего маркетингового мероприятия. При этом есть множество нюансов, о которых необходимо рассказать.

Так, согласно подпункту 28 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений пункта 4 статьи 264 НК РФ.

Пунктом 4 статьи 264 НК РФ установлено, что к расходам организации на рекламу в целях главы 25 НК РФ относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абзацах 2-4 пункта 4 статьи 264 НК РФ, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 НК РФ.

Пункт 4 статьи 264 НК РФ содержит перечень расходов, которые учитываются для целей налогообложения прибыли организаций и относятся к расходам на рекламу. В данном перечне есть и виды расходов, учитываемые в размере, не превышающем 1% выручки от реализации. При этом нахождение

Расходы в виде платежей по договору опциона, предусматривающему право организации на заключение договора аренды помещений в строящемся здании после его постройки, направлены на приобретение права заключения договора аренды помещений и произведены в целях осуществления предпринимательской деятельности.



определенного вида расходов в данном перечне не гарантирует того, что они будут учтены для целей налогообложения, поскольку еще одним важным критерием их учета являются обоснованность и документальное подтверждение.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

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


Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Указанное положение является общим и применяется ко всем операциям, совершаемым налогоплательщиками, в частности, при осуществлении расходов

на рекламу. При этом каких-либо специальных положений в отношении учета расходов на рекламу, например, каким должно быть обоснование или документальное подтверждение, глава 25 НК РФ не содержит. В связи с этим для ответа на вопрос необходимо использовать общие положения налогового законодательства.

Учитывая названные положения, полагаю, что расходы на стимулирующие маркетинговые мероприятия организация может учесть для целей налогообложения прибыли организаций в полном размере, а расходы в виде вознаграждения – только в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации.

При этом хотел бы обратить внимание на обоснованность данных расходов. Так, одним из критериев их обоснованности является направленность стимулирующего маркетингового мероприятия на привлечение в организацию новых, а также на сохранение имеющихся клиентов. В этом можно удостовериться, проанализировав письма Минфина России от 04.08.2009 № 03-03-06/1/513, от 03.06.2011 № 03-03-06/2/86 и от 12.10.2011 № 03-03-06/2/154. 

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

Налог на доходы физических лиц

Рубрику ведет **К.В. Котов**, заместитель начальника отдела ФНС России

Квартира куплена за счет жилищного сертификата

Физическое лицо является номинальным владельцем жилищного сертификата. В сертификат вписаны все члены семьи физического лица. За счет этого сертификата была куплена квартира. Менее чем через три года квартира была продана. Как определить налоговую базу?

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ налогоплательщик при определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц имеет право на получение имущественных налоговых вычетов, в частности, в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи квартир, находившихся в собственности налогоплательщика

менее трех лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб.

Вместо использования права на получение имущественного налогового вычета, предусмотренного данным подпунктом, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, в том числе в размере сумм, израсходованных на первоначальное приобретение отчуждаемых жилых объектов.

Государственный жилищный сертификат является именованным свидетельством, удостоверяющим право гражданина на получение за счет средств федерального бюджета социальной выплаты для приобретения жилого

помещения. Предоставление социальной выплаты является финансовой поддержкой государства в целях приобретения жилого помещения. Это следует из пункта 2 Правил выпуска и реализации государственных жилищных сертификатов в целях реализации подпрограммы «Выполнение государственных обязательств по обеспечению жильем категорий граждан, установленных федеральным законодательством» федеральной целевой программы «Жилище» на 2011-2015 годы (утв. постановлением Правительства РФ от 21.03.2006 № 153, далее – Правила).

Из положений пунктов 48, 49, 55 Правил следует, что социальная выплата предоставляется владельцу сертификата в безналичной форме путем зачисления средств федерального бюджета на его банковский счет, открытый в банке. В договоре банковского счета оговариваются основные условия обслуживания банковского счета, порядок взаимоотношений банка и владельца сертификата, на имя которого открыт банковский счет (далее – распорядитель счета). распорядитель счета дает банку распоряжение на перечисление средств со своего банковского счета в счет оплаты договора на жилое помещение.

Приобретаемое жилое помещение (жилые помещения) оформляется в общую собственность всех членов семьи владельца сертификата. То обстоятельство, что в качестве номинального владельца сертификата в целях открытия счета в банке для зачисления безналичных средств субсидии, предоставляемой семье, и получателя субсидии выступает один из членов семьи, не изменяет того факта, что собственниками средств субсидии являются все ее члены, поименованные в сертификате.

Таким образом, налогоплательщики, купившие квартиру за счет средств государственного жилищного сертификата в общую долевую собственность по каждому и впоследствии продавшие данную квартиру, могут учесть документально подтвержденные расходы, связанные с получением этих доходов, включая средства, полученные по государственному жилищному сертификату.

Оплата проезда и проживания участнику конференции

Компания организовала конференцию. Для участия в ней, включая проведение семинара, компания пригласила

независимого специалиста из другого города, оплатив ему проезд и проживание. Облагаются ли эти суммы НДФЛ?

Подпунктом 2 пункта 2 статьи 211 НК РФ предусмотрено, что к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относятся оказанные в его интересах услуги на безвозмездной основе или с частичной оплатой.

Таким образом, если оплата услуг физическому лицу, в том числе проживания в гостинице и проезда, производится в интересах пригласившей его организации, оплата таких услуг не приводит к образованию дохода в натуральной форме, подлежащего налогообложению.

Если с физическим лицом – приглашенным участником семинара и конференции организация заключает гражданско-правовой договор на выполнение работ или оказание услуг, то, согласно положениям подпункта 6 пункта 1 статьи 208 НК РФ, объектом налогообложения является соответствующее вознаграждение.

Пунктом 2 статьи 709 ГК РФ предусмотрено, что цена договора подряда включает компенсацию издержек подрядчика (исполнителя) и причитающееся ему вознаграждение.

Учитывая изложенное, суммы компенсации издержек подрядчика (исполнителя) по договору о выполнении работ или оказании услуг в объект налогообложения налогом на доходы физических лиц не включаются.

Материальная помощь бывшим работникам

Организация оказывает своим бывшим работникам (причем как уволившимся на пенсию по возрасту, так и уволившимся по собственному желанию или по сокращению штатов) материальную помощь. Облагается ли эта выплата НДФЛ?

В соответствии с пунктом 28 статьи 217 НК РФ не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц (освобождаются от налогообложения) доходы физических лиц, полученные за налоговый период в виде суммы материальной помощи, оказываемой работодателями бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту, в размере не более 4000 руб.

При этом положения Налогового кодекса РФ не содержат ограничений по трудовому стажу работников, уволившихся по указанным выше основаниям.

Суммы компенсации издержек подрядчика (исполнителя) по договору о выполнении работ или оказании услуг в объект налогообложения налогом на доходы физических лиц не включаются.



В случае получения материальной помощи бывшим работником, уволившимся в связи с выходом на пенсию по возрасту, сумма полученной за налоговый период материальной помощи в размере до 4 000 руб. освобождается от обложения налогом на доходы физических лиц.

Согласно статье 216 НК РФ, налоговым периодом по налогу на доходы физических лиц признается календарный год.

Таким образом, доходы в виде материальной помощи, полученные бывшим работником, уволившимся по собственному желанию или в результате сокращения штатов, подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в полном размере.

В случае получения материальной помощи бывшим работником, уволившимся в связи с выходом на пенсию по возрасту, сумма полученной за налоговый период материальной помощи в размере до 4 000 руб. освобождается от обложения налогом на доходы физических лиц. Сумма материальной помощи, превышающая 4 000 руб., облагается налогом на доходы физических лиц в установленном порядке.

Надбавка по исполнительному листу

Работнику организации в соответствии с решением суда выплачивается ежемесячная надбавка к должностному окладу. Сумма этой надбавки в исполнительном листе определена без учета НДФЛ. Каков порядок налогообложения этой суммы?

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ. На это указывает пункт 1 статьи 210 НК РФ.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ (13%), налоговая база в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ.

Пунктом 2 статьи 13 Гражданского процессуального кодекса РФ установлено, что вступившие в законную силу судебные постановления, а также законные распоряжения, требования, поручения, вызовы и обращения судов являются обязательными для всех без исключения органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, должностных лиц, граждан, организаций

и подлежат неукоснительному исполнению на всей территории Российской Федерации.

Таким образом, если сумма выплат по решению суда определена в исполнительном листе без учета налога на доходы физических лиц, то физическое лицо получает всю сумму, указанную в исполнительном листе, без удержания налога на доходы физических лиц.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 228 НК РФ, физические лица, получающие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, в том числе с сумм ежемесячной надбавки к должностному окладу, самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, и, согласно пункту 3 статьи 228 НК РФ, обязаны также представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц в сроки, установленные статьей 229 НК РФ.

Уведомление в электронном виде

Организация не может удержать НДФЛ из сумм дохода, причитающихся физическому лицу. Обязана ли она уведомить об этом налоговый орган и само физическое лицо в электронной форме по аналогии с представлением справок 2-НДФЛ?

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог на доходы физических лиц и сумме налога. Такого требования пункта 5 статьи 226 НК РФ.

Формой, предназначенной для такого уведомления, является форма 2-НДФЛ, утвержденная приказом ФНС России от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ «Об утверждении сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по ее заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников».

Обратите внимание: ни Налоговый кодекс РФ, ни названный приказ не содержат норм, обязывающих налогового агента представлять сведения о невозможности удержать налог на доходы физических лиц и сумме налога в налоговый орган по месту своего учета в электронном виде.

Обучение двоюродной сестры

Физическое лицо оплачивает обучение двоюродной сестры. Может ли оно претендовать на получение социального налогового вычета в размере сумм, затраченных на обучение?

Подпункт 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ устанавливает: при определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц налогоплательщик имеет право на получение социального налогового вычета:

- в сумме, уплаченной им в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, – в размере фактически произведенных расходов на обучение с учетом ограничения, установленного пунктом 2 статьи 219 НК РФ;
- в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях, – в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя).

Право на получение указанного социального налогового вычета распространяется также на налогоплательщика – брата (сестру) обучающегося в случаях оплаты налогоплательщиком обучения брата (сестры) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях.

При этом подпунктом 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ не установлено ограничений по сумме расходов налогоплательщика, направленных на обучение брата (сестры) и включаемых в размер социального налогового вычета.

Вместе с тем, согласно пункту 2 статьи 219 НК РФ, социальные налоговые вычеты, указанные в подпунктах 2 – 5 пункта 1 данной статьи (за исключением расходов на обучение детей налогоплательщика и расходов на дорогостоящее лечение), предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 000 руб. в налоговом периоде.

Таким образом, налогоплательщик вправе претендовать на получение социального налогового вычета

в сумме фактически произведенных им расходов на оплату своего обучения (обучения брата (сестры)), на оплату своего лечения (лечения членов семьи (за исключением дорогостоящего лечения)), на уплату пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии, но в совокупности не более 120 000 руб. в налоговом периоде.

Обратите внимание, что в форме налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), утвержденной приказом ФНС России от 10.11.2011 № ММВ-7-3/760@, сумма, уплаченная за обучение брата (сестры), включается в строку 050 листа Ж2 декларации и учитывается при исчислении налогового вычета с учетом ограничения в размере 120 000 руб.

Следует заметить, что Налоговый кодекс РФ не устанавливает требований к степени родства налогоплательщика с братом (сестрой), по расходам на обучение которых налогоплательщик претендует на получение социального налогового вычета.

Однако из разъяснений Минфина России, направленных в адрес ФНС России письмом от 18.10.2011 № 03-04-08/8-186, следует, что налогоплательщик вправе претендовать на получение социального налогового вычета по расходам, направленным на оплату обучения по очной форме обучения в образовательных учреждениях брата (сестры) в возрасте до 24 лет, являющихся налогоплательщику полнородными (имеющими общих отца и мать) либо неполнородными (имеющими общих отца или мать).

Учитывая изложенное, налогоплательщик не имеет права на получение социального налогового вычета по расходам на оплату обучения двоюродных братьев (сестер).

Распределение имущественного вычета

Супруги за счет собственных, заемных (оба супруга выступили созаемщиками) и бюджетных средств приобрели квартиру. Квартира оформлена в общую долевую собственность – по 1/4 на каждого из супругов и на двоих несовершеннолетних детей. Кредит погашается следующим образом: муж

Налоговый кодекс РФ не устанавливает требований к степени родства налогоплательщика с братом (сестрой), по расходам на обучение которых налогоплательщик претендует на получение социального налогового вычета.



При приобретении жилого объекта в общую собственность вычет предоставляется на основании платежных документов, подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком – любым из совладельцев жилого объекта или ими обоими одновременно.

выплачивает основной долг, а жена – проценты по кредиту. В каком порядке супруги могут получить имущественный налоговый вычет? Какие оправдательные документы нужно им представить?

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в сумме фактически произведенных расходов, в частности, на приобретение на территории Российской Федерации квартиры, комнаты или доли (долей) в них, но не более 2 000 000 руб., а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от российских организаций или индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованным на приобретение на территории Российской Федерации квартиры, комнаты или доли (долей) в них. Основание – подпункт 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ.

При этом имущественный налоговый вычет в части расходов на уплату процентов по целевым займам (кредитам), полученным на приобретение квартиры, комнаты или доли (долей) в них, по которым предоставляется имущественный налоговый вычет, не ограничен каким-либо пределом.

Центральный банк РФ письмом от 09.04.2010 № 08-14-2/1651 сообщил ФНС России, что к документам, подтверждающим факт уплаты денежных средств налогоплательщиком по произведенным расходам, в том числе расходам, подтверждающим расходы по уплате процентов за пользование целевым кредитом, могут быть отнесены составленные кредитной организацией, обслуживающей плательщика, выписки из лицевых счетов плательщика, расчетные документы, являющиеся основанием для совершения платежа, справки о совершенных платежах, выданные кредитной организацией. Указанные документы должны предоставляться кредитными организациями с соблюдением требований статьи 26 «Банковская тайна» Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности».

Значит, расходы по уплате процентов за пользование целевым кредитом, израсходованным на приобретение квартиры, могут быть подтверждены справкой, выданной банком жене, и выпиской банка из лицевого счета мужа, являющихся созаемщиками по кредитному договору.

Супруги имеют право на получение имущественного налогового вычета

по расходам на приобретение квартиры в общую долевую собственность. В соответствии с положениями гражданского и семейного законодательства Российской Федерации имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью, если договором не установлено иное. Следовательно, в рассматриваемой ситуации и имущественный налоговый вычет в части уплаченных сумм процентов за пользование кредитными средствами, полученными на приобретение квартиры, распределяется между ними (созаемщиками) поровну.

При приобретении жилого объекта в общую собственность вычет предоставляется на основании платежных документов, подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком – любым из совладельцев жилого объекта или ими обоими одновременно.

Таким образом, право на получение имущественного налогового вычета в сумме уплаченных процентов по целевым займам имеют оба супруга (созаемщика), приобретших квартиру в общую собственность за счет средств, полученных ими на основании заключенного кредитного договора, независимо от того, на кого из супругов оформлены документы по оплате процентов по целевому кредиту.

При приобретении жилого объекта в общую долевую собственность размер фактически предоставляемого вычета по указанным выше расходам распределяется между совладельцами в соответствии с их долями собственности.

Таким образом, при покупке квартиры в равную долевую собственность размер предоставляемого одному налогоплательщику имущественного налогового вычета в отношении расходов по оплате процентов по целевому кредиту не может превышать половины от суммы таких расходов, произведенных созаемщиками за истекший налоговый период.

Справки о доходах при реорганизации

Организация реорганизуется путем присоединения к другому юридическому лицу. Когда в налоговый орган должны быть представлены справки 2-НДФЛ в отношении доходов сотрудников этой организации: в момент реорганизации

или эти справки должен представить правопреемник?

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Об этом говорится в статье 230 НК РФ.

Статьей 50 НК РФ установлено правопреемство вновь возникших юридических лиц только в части исполнения обязанности по уплате налогов. А вот возможность исполнения обязанности по представлению сведений о доходах физических лиц правопреемниками реорганизованного юридического лица Налоговым кодексом РФ не предусмотрена.

В случае реорганизации налогового агента либо его ликвидации деятельность налогового агента прекращается до окончания налогового периода. Следовательно, сведения о доходах физических лиц по форме № 2-НДФЛ должны быть представлены ликвидируемой (присоединенной) организацией за последний налоговый период, которым в соответствии с пунктом 3 статьи 55 НК РФ является период времени от начала года до дня завершения реорганизации в форме ликвидации.

Налогообложение арендной платы

Физическое лицо сдает в аренду квартиру, но при этом само оплачивает коммунальные расходы по этой квартире. Можно ли оплату арендодателем коммунальных расходов считать оказанием услуг арендатору и признать эти расходы профессиональным налоговым вычетом?

Доходы, полученные физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации, являются объектом налогообложения и облагаются по ставке, установленной в пункте 1 статьи 224 Кодекса, равной 13%. Это следует из подпункта 4 пункта 1 статьи 208 НК РФ.

В соответствии с пунктом 3 статьи 228 и пунктом 1 статьи 229 НК РФ

налогоплательщики – физические лица, получившие в налоговом периоде доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества, обязаны представить в налоговый орган по месту жительства декларацию по налогу на доходы физических лиц не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

На основании статьи 210 ГК РФ собственник несет бремя содержания принадлежащего ему имущества. Следовательно, содержание имущества, в том числе и уплата коммунальных платежей, является обязанностью собственника вне зависимости от того, используется это помещение самим владельцем или сдается им в аренду.

Согласно статье 606 ГК РФ, по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Пунктом 2 статьи 616 ГК РФ предусмотрено, что арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды.

Арендодатель и арендатор вправе в договоре аренды возложить указанную в пункте 2 статьи 616 ГК РФ обязанность на арендодателя, который может учесть все свои затраты, связанные с расходами на содержание имущества, в составе назначаемой им арендной платы. В данном случае собственник квартиры может компенсировать расходы по оплате коммунальных платежей, получая их в составе назначенной арендатору арендной платы.

В любом случае доход, полученный физическим лицом – арендодателем в виде арендной платы (включая компенсацию расходов по оплате коммунальных платежей), является объектом налогообложения.

Согласно пункту 2 статьи 221 НК РФ, при исчислении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц в соответствии с пунктом 2 статьи 210 НК РФ налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, имеют право на получение профессионального налогового вычета в сумме фактически произведенных ими и документально


Возможность исполнения обязанности по представлению сведений о доходах физических лиц правопреемниками реорганизованного юридического лица Налоговым кодексом РФ не предусмотрена.



подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).

Специальных норм, относящих договоры аренды к договорам оказания услуг для целей уплаты налога на доходы физических лиц, в главе 23 НК РФ не имеется.

По мнению ФНС России, профессиональные налоговые вычеты,

предусмотренные пунктом 2 статьи 221 Кодекса, в отношении доходов физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, полученных от сдачи в аренду помещения, не применяются. Доход, полученный физическим лицом – арендодателем в виде арендной платы (включая оплату коммунальных платежей), является объектом налогообложения. 

Имущественные налоги

Рубрику ведет **А.В. Сорокин**, начальник отдела имущественных и прочих налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России



А.В. Сорокин

Налогообложение неотделимых улучшений

Организация производит неотделимые улучшения арендованного имущества, стоимость которых арендодатель ей не возмещает. Каков порядок налогообложения налогом на имущество организаций этих неотделимых улучшений, если они приняты на учет после 1 января 2013 года?

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 НК РФ. Так сказано в пункте 1 статьи 374 НК РФ.

На основании подпункта 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ не признается объектом налогообложения по налогу на имущество организаций движимое имущество, принятое на учет с 1 января 2013 года в качестве основных средств.

Понятия движимого и недвижимого имущества определены статьей 130 ГК РФ. К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания,

сооружения, объекты незавершенного строительства (п. 1 ст. 130 ГК РФ). К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

Что касается движимого имущества, то вещи, не относящиеся к недвижимости, признаются движимым имуществом. Регистрация прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе (п. 2 ст. 130 ГК РФ).

Таким образом, объектом налогообложения по налогу на имущество организаций признается движимое имущество, учтенное в бухгалтерском учете в составе основных средств по состоянию на 1 января 2013 года, а также недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации определены ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н). Согласно пункту 6 ПБУ 6/01, единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые

Не признается объектом налогообложения по налогу на имущество организаций движимое имущество, принятое на учет с 1 января 2013 года в качестве основных средств.

нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств (инвентарного объекта). Такой вывод можно сделать на основании пункта 27 ПБУ 6/01.

Пунктом 5 ПБУ 6/01 установлены особенности, в соответствии с которыми в составе основных средств учитываются капитальные вложения в арендованные объекты основных средств (то есть указанные выше затраты, увеличивающие первоначальную стоимость арендованного объекта основных средств).

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Таково требование пункта 29 ПБУ 6/01.

Поэтому произведенные арендатором капитальные вложения в арендованных объект недвижимого имущества (стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества), принятые им на учет с 1 января 2013 года в состав основных средств, подлежат налогообложению до их выбытия. Положение подпункта 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ на них не распространяется.

«Сложные» объекты

Организация после 1 января 2013 года приняла на учет в качестве объекта основных средств энергетический производственно-технологический комплекс. Такие объекты для целей государственной регистрации рассматриваются как единый объект недвижимости (сложная вещь). А в бухгалтерском учете этот комплекс отражается как ряд самостоятельных инвентарных объектов (движимое и недвижимое имущество). Каков порядок исчисления налога на имущество организаций по данному комплексу?

Согласно пункту 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н), инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно различаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

К недвижимым вещам относятся объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения и иное имущество (п. 1 ст. 130 ГК РФ). Движимыми вещами признаются вещи, которые не относятся к недвижимости и регистрация прав на которые, как правило, не требуется (п. 2 ст. 130 ГК РФ).

Совместным приказом Минюста России, Минэкономразвития России, Минимущества России и Госстроя России от 30.10.2011 № 289/422/224/243 утверждены Методические рекомендации о порядке проведения государственной регистрации прав на объекты недвижимого имущества – энергетические комплексы (далее – Рекомендации). Из пункта 4 Рекомендаций следует, что положения Рекомендаций распространяются на случаи, когда в состав сооружения как сложной вещи входят объекты движимого и недвижимого имущества, образующие единое целое и предназначенные для преобразования механической энергии воды в электрическую энергию или химической энергии топлива в электрическую энергию и тепло, а также предназначенные для преобразования электрической энергии и передачи ее на расстояние по линиям электропередачи.

При рассмотрении состава объекта недвижимого имущества необходимо учитывать нормы Общероссийского классификатора основных фондов (утв. постановлением Комитета РФ по стандартизации, метрологии и сертификации от 26.12.2009 № 359), а также Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений» (далее – Закон № 384-ФЗ). Согласно

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно различаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.



Одним из способов приватизации является преобразование унитарного предприятия в общество с ограниченной ответственностью (подп. 1.1 п. 1 ст. 13 Закона № 178-ФЗ).

этим нормам, здание и сооружение – это результат строительства, представляющий собой объемную (плоскостную или линейную) строительную систему, имеющую надземную и (или) подземную части, системы инженерно-технического обеспечения и иные объекты (п. 2 ст. 2 Закона № 384-ФЗ).

Под системой инженерно-технического обеспечения понимается одна из систем здания или сооружения, предназначенная для выполнения функций водоснабжения, канализации, отопления, вентиляции, связи, информатизации, диспетчеризации, мусороудаления, вертикального транспорта (лифты, эскалаторы) или функций обеспечения безопасности (подп. 21 п. 2 ст. 2 Закона № 384-ФЗ).

Поэтому под объектом недвижимого имущества необходимо понимать единый конструктивный объект капитального строительства как совокупность указанных в пункте 2 статьи 2 Закона № 384-ФЗ объектов, функционально связанных со зданием (сооружением) так, что их перемещение без причинения несоразмерного ущерба назначению объекта недвижимого имущества невозможно.

Не включаются в состав объекта недвижимого имущества учитываемые как отдельные инвентарные объекты движимого имущества (основных средств), которые могут быть использованы вне объекта недвижимого имущества, демонтаж которых не причиняет несоразмерного ущерба его назначению и (или) функциональное предназначение которых не является неотъемлемой частью функционирования объекта недвижимого имущества (здания, сооружения).

Приватизация движимого имущества

Общество с ограниченной ответственностью возникло в результате преобразования из государственного унитарного предприятия (дата регистрации – 1 февраля 2013 года). От этого предприятия по передаточному акту к обществу перешли основные средства, в том числе движимое имущество. Является ли это имущество объектом налогообложения?

Под приватизацией государственного и муниципального имущества понимается возмездное отчуждение имущества, находящегося в собственности Российской Федерации, субъектов РФ,

муниципальных образований, в собственности физических лиц и (или) юридических лиц. На это указывает статья 1 Федерального закона от 21.12.2001 № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества» (далее – Закон № 178-ФЗ).

Одним из способов приватизации является преобразование унитарного предприятия в общество с ограниченной ответственностью (подп. 1.1 п. 1 ст. 13 Закона № 178-ФЗ).

Хозяйственное общество, созданное путем преобразования унитарного предприятия, с момента его государственной регистрации в едином государственном реестре юридических лиц становится правопреемником этого унитарного предприятия в соответствии с передаточным актом, составленным в порядке, установленном статьей 11 Закона № 178-ФЗ, со всеми изменениями состава и стоимости имущественного комплекса унитарного предприятия, произошедшими после принятия решения об условиях приватизации имущественного комплекса этого унитарного предприятия. Так сказано в пункте 1 статьи 37 Закона № 178-ФЗ.

При формировании бухгалтерской отчетности возникшей в результате приватизации организации следует руководствоваться Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утв. приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н, далее – Методические указания).

Пунктом 4 Методических указаний установлено, что формирование бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации производится при наличии документа, подтверждающего факт внесения соответствующей записи регистрирующего органа в ЕГРЮЛ, в частности, о вновь возникших организациях при реорганизации в форме преобразования.

Согласно пунктам 42 и 43 Методических указаний, заключительная бухгалтерская отчетность реорганизуемой организации в форме преобразования составляется на день, предшествующий внесению в ЕГРЮЛ записи о возникшей организации. Вступительная бухгалтерская отчетность организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, составляется путем переноса показателей заключительной бухгалтерской отчетности

организации, реорганизуемой в форме преобразования.

Таким образом, с даты регистрации в ЕГРЮЛ приватизированное предприятие составляет бухгалтерскую отчетность как новое юридическое лицо (ООО). А значит, если созданное в процессе приватизации общество зарегистрировано 1 февраля 2013 года, на движимое имущество, поставленное на баланс по передаточному акту в состав основных средств, распространяются нормы подпункта 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ.

Налогообложение отделимых улучшений

Банк для своих офисов арендует нежилые помещения. В этих помещениях устанавливаются (с согласия арендодателя, но без возмещения стоимости) кондиционеры, пожарная и охранная сигнализация, рекламные конструкции, банкоматы и платежные терминалы. Банк считает эти объекты (принятые на баланс после 1 января 2013 года) движимым имуществом и не облагает их налогом на имущество организаций. Прав ли он?

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах кредитной организации определены Положением о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации (утв. Банком России от 16.07.2012 № 385-П, далее – Положение). Согласно пункту 2.9 Приложения 9 к Положению, единицей учета основных средств является инвентарный объект.

Как следует из гражданского законодательства, недвижимым имуществом являются объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства и иное имущество (п. 1 ст. 130 ГК РФ). Вещи, не относящиеся к недвижимости, признаются движимым имуществом (п. 2 ст. 130 ГК РФ).

При определении состава недвижимого имущества необходимо учитывать нормы Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ) (утв. постановлением Комитета РФ по стандартизации, метрологии и сертификации от 26.12.1994 № 359), а также Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент

о безопасности зданий и сооружений» (далее – Закон № 384-ФЗ). Эти документы говорят о том, что здание и сооружение – это результат строительства, представляющий собой объемную (плоскостную или линейную) строительную систему, имеющую надземную и (или) подземную части, системы инженерно-технического обеспечения и иные объекты (п. 2 ст. 2 закона № 384-ФЗ).

Под системой инженерно-технического обеспечения понимается одна из систем здания или сооружения, предназначенная для выполнения функций водоснабжения, канализации, отопления и т.д. (подп. 21 п. 2 ст. 2 Закона № 384-ФЗ). Поэтому под объектом недвижимого имущества необходимо понимать единый конструктивный объект капитального строительства как совокупность указанных в пункте 2 статьи 2 Закона № 384-ФЗ объектов, функционально связанных со зданием (сооружением) так, что их перемещение без причинения несоразмерного ущерба назначению объекта недвижимого имущества невозможно.

Не включаются в состав объекта недвижимого имущества учитываемые как отдельные инвентарные объекты движимого имущества (основные средства), которые могут быть использованы вне объекта недвижимого имущества, демонтаж которых не причиняет несоразмерного ущерба его назначению и (или) функциональное предназначение которых не является неотъемлемой частью функционирования объекта недвижимого имущества (здания, сооружения).

Таким образом, не входящие в состав единого конструктивного объекта капитального строительства (здания) инвентарные объекты движимого имущества, поставленные на баланс в состав основных средств с 1 января 2013 года, не являются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций в соответствии с подпунктом 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ, включая банкоматы, платежные терминалы, рекламную конструкцию, кондиционеры (не являющиеся системой кондиционирования здания). Положение указанного подпункта может распространяться на пожарную и охранную сигнализацию, если они не являются составной частью систем инженерно-технического обеспечения здания (то есть когда их перемещение без причинения несоразмерного ущерба назначению здания невозможно). ☺

Под системой инженерно-технического обеспечения понимается одна из систем здания или сооружения, предназначенная для выполнения функций водоснабжения, канализации, отопления и т.д.

Специальные налоговые режимы

Рубрику ведет **Г.Н. Афиногенова**, главный специалист-эксперт отдела методологии, автоматизации налогового контроля и организации межведомственного взаимодействия Контрольного управления ФНС России



НК РФ определен порядок определения доходов и расходов при применении данного специального режима налогообложения. В силу пункта 2 статьи 346.16 НК РФ расходы принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ, который в свою очередь устанавливает, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком.

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

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Поэтому налогоплательщику надо осознавать, что при решении вопроса о возможности учета тех или иных расходов для целей налогообложения ему необходимо исходить из имеющихся у него первичных документов, которые позволяли бы сделать однозначный вывод о том, что расходы на приобретение товаров (как в рассматриваемой ситуации) фактически осуществлены.

Обратимся к Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», а именно к статье 9. В пункте 1 сказано: каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Разумеется, после вступления в силу нового закона о бухгалтерском учете унифицированные формы первичных учетных документов перестали быть обязательными. Но, согласно Информации Минфина России № ПЗ-10/2012, обязательными к применению

Если контрагент не зарегистрирован в ЕГРЮЛ

Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, закупила товар у контрагента, получив от него при этом кассовый и товарный чеки. Вправе ли организация принять такие расходы для уменьшения налоговой базы по единому налогу в случае, если выяснилось, что контрагент на момент сделки не был зарегистрирован в Едином государственном реестре юридических лиц?

Объектом налогообложения при упрощенной системе налогообложения признаются доходы и доходы, уменьшенные на величину расходов (п. 1 ст. 346.14 НК РФ). При этом статьями 346.15 и 346.16

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

В изложенной ситуации у организации имеются первичные документы в виде кассового и товарного чеков. Но вот организация, их выдавшая, не была зарегистрирована на момент их выдачи в ЕГРЮЛ, соответственно, не состояла на налоговом учете и не могла указать корректный ИНН в данных документах.

Согласно пункту 2 статьи 51 ГК РФ, юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации. А в соответствии с пунктом 3 статьи 49 ГК РФ правоспособность юридического лица возникает с момента его государственной регистрации.

Таким образом, если на дату покупки товара контрагенты организации не существовали как юридические лица, они не обладали правоспособностью и не могли осуществлять торговую или какую-либо другую деятельность. А указанные первичные документы не могут служить доказательством понесенных налогоплательщиком расходов.

Постановлением Президиума ВАС РФ от 18.11.2008 №7588/08 определена правовая позиция, согласно которой правовые отношения налогоплательщиков с подобными контрагентами влекут за собой негативные налоговые последствия.

Следует отметить, что в настоящее время, когда стал реальностью электронный документооборот, в том числе с налоговыми органами, проверка контрагента хотя бы на наличие регистрации в ЕГРЮЛ – дело не хлопотное и легко осуществимое. Поэтому налогоплательщику не стоит пренебрегать такой возможностью, дабы не сомневаться в дальнейшем в правоспособности своих контрагентов.

Вопрос недобросовестных контрагентов часто становится предметом судебных разбирательств. И в подавляющем большинстве случаев налогоплательщик вынужден отказаться от принятия подобных расходов, связанных с получением первичных документов с недостоверными сведениями от юридически несуществующих организаций. Суд занял аналогичную позицию, например, в постановлении ФАС

Северо-Западного округа от 08.02.2012 №А66-5501/2011.

Потеря права на «упрощенку» при убытке

Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, в середине налогового периода (в третьем квартале) потеряла право на применение данного специального налогового режима по причине превышения предельно допустимой нормы доходов. Должна ли организация уплатить в бюджет сумму минимального налога за тот период, в котором она применяла упрощенную систему, если расходы в указанном периоде превысили доходы, то есть организация терпела убыток?

Прежде всего, отметим, что одной из причин утраты права на применение упрощенной системы налогообложения, согласно пункту 4 статьи 346.13 НК РФ, является превышение налогоплательщиком предельно допустимой величины доходов, определяемой данным пунктом. Причем налогоплательщик считается утратившим такое право с начала того квартала, в котором допущено указанное превышение.

Суммы налогов, подлежащих уплате при использовании иного режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Принимая во внимание положения статьи 55 НК РФ, можно установить, что для организации, потерявшей право на применение УСН, скажем, в третьем квартале, налоговым периодом по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, будет первое полугодие, и налоговым периодом по общей системе налогообложения – второе полугодие.

При этом только указанные в подпунктах 1 и 2 пункта 2 статьи 346.25 НК РФ доходы и расходы признаются для организаций, применявших УСН, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

В настоящее время, когда стал реальностью электронный документооборот, в том числе с налоговыми органами, проверка контрагента хотя бы на наличие регистрации в ЕГРЮЛ – дело не хлопотное и легко осуществимое.



Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога, а это как раз тот случай, когда расходы в организации больше доходов.

Следовательно, с момента перехода на общую систему налогообложения не учитываются при определении налоговой базы:

- доходы налогоплательщика в сумме выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) в период применения УСН, оплата (частичная оплата) которых произведена до даты перехода на общую систему налогообложения;
- расходы на приобретение в период применения УСН товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые были оплачены (частично оплачены) налогоплательщиком до даты перехода на общую систему.

Таким образом, определяемое в соответствии с пунктом 2 статьи 346.18 НК РФ соотношение доходов и расходов, не учитываемых при переходе налогоплательщика к исчислению налога на прибыль, служит налоговой базой для исчисления единого налога при УСН за конкретный налоговый период. В противном случае, доходы и расходы налогоплательщика, полученные и понесенные за время применения УСН, не подлежали бы налоговому учету, а это Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

В рассматриваемой ситуации организация должна рассчитать единый налог, уплачиваемый в связи с применением УСН, за первое полугодие и налог на прибыль организаций за второе полугодие.

Как же поступить налогоплательщику, если в период, который относится к УСН, он понес убыток? В этом случае следует обратиться к статье 346.18 НК РФ. Пункт 2 данной статьи гласит, что в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

В силу пункта 6 статьи 346.18 НК РФ налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог в порядке, предусмотренном указанным пунктом.

Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного

минимального налога, а это как раз тот случай, когда расходы в организации больше доходов.

Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со статьей 346.15 НК РФ.

Итак, понятно, что минимальный налог в данном случае за первое полугодие уплатить в бюджет налогоплательщик обязан. Когда же наступает такая обязанность?

Статьей 346.19 НК РФ установлено, что налоговым периодом по единому налогу признается календарный год, а отчетными периодами – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. В соответствии с пунктом 7 статьи 346.21 НК РФ налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период пунктами 1 и 2 статьи 346.23 НК РФ.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что организация обязана рассчитать, уплатить в бюджет минимальный налог, а также представить в налоговые органы соответствующую декларацию по УСН не позднее 31 марта года, следующего за истекшим. Для индивидуального предпринимателя срок несколько иной – не позднее 30 апреля.

Аналогичная точка зрения находит отражение и в судебной практике. В качестве примера можно назвать постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.12.2011 №А26-11119/2010.

Переплата по налогу при неправомерном применении УСН

Индивидуальный предприниматель неправомерно применял упрощенную систему налогообложения на протяжении трех лет, в то время как должен был уплачивать единый налог на вмененный доход. При исправлении налоговой отчетности была обнаружена переплата по налогу за данный период. За какой период есть возможность вернуть переплаченные в бюджет средства?

Пункт 5 статьи 21 НК РФ наделяет налогоплательщика правом на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов.

Порядок возврата излишне уплаченных сумм налогов регламентирован статьей 78 НК РФ. Пунктом 6 данной статьи установлено, что сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению (заявлению, представленному в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи) налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

Согласно пункту 7 статьи 78 НК РФ, заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Таким образом, налогоплательщик, осуществивший переплату по налогу в бюджет, вправе потребовать от налогового органа возврата суммы переплаты, но не позднее, чем через три года.

Если налоговый орган по каким-то причинам отказал в таком возврате, налогоплательщик может обратиться в суд с соответствующим иском, как указано в пункте 22 постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 №5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Также налогоплательщику следует знать, что в Определении Конституционного суда РФ от 21.06.2001 №173-О указано, что положения статьи 78 НК РФ не препятствуют налогоплательщику в случае пропуска предусмотренного этой нормой срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства. В этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности, определяемые пунктом 1 статьи 220 ГК РФ, согласно которому течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало

или должно было узнать о нарушении своего права.

По данному вопросу имеется и правовая позиция ВАС РФ, изложенная в постановлении от 18.11.2006 №6219/06. Согласно ей вопрос о порядке исчисления срока подачи налогоплательщиком в суд заявления о возврате излишне уплаченного налога должен решаться применительно к пункту 2 статьи 79 НК РФ с учетом того, что такое заявление должно быть подано в течение трех лет со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога.

Следует упомянуть также о том, что трехлетний срок необходимо исчислять не с даты внесения каждого авансового платежа по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, а с даты установления факта переплаты за налоговый период. Такой датой в рассматриваемой ситуации может являться дата подачи первичной налоговой декларации за спорный налоговый период.

Об этом свидетельствует и судебная практика, например, постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.12.2011 №А52-1011/2011.

Доходов нет: как учесть страховые взносы

Индивидуальный предприниматель, применяющий упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, не имел доходов в течение налогового периода. Может ли он в этом случае принять к учету суммы страховых пенсионных взносов, оплаченных им за данный период, и отнести их в полном объеме на убытки?

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 6 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее – Закон № 167-ФЗ), индивидуальные предприниматели являются страхователями по обязательному пенсионному страхованию.

Страхователи обязаны своевременно и в полном объеме уплачивать страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и вести учет, связанный с начислением и перечислением страховых взносов в указанный фонд. Так сказано в пункте 2 статьи 14 закона № 167-ФЗ.



Предприниматель, зарегистрированный в установленном законом порядке, обязан уплачивать страховые взносы в виде фиксированного платежа и в том случае, когда предпринимательскую деятельность он фактически не осуществляет.

Отметим пункты 1 и 2 статьи 28 Закона № 167-ФЗ. Согласно им индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года. Стоимость же страхового года определяется в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

Здесь также необходимо упомянуть, что предприниматель, зарегистрированный в установленном законом порядке, обязан уплачивать страховые взносы в виде фиксированного платежа и в том случае, когда предпринимательскую деятельность он фактически не осуществляет.

Такой вывод подтвержден правовой позицией Конституционного суда РФ, изложенной в Определении от 12.05.2005 №211-О, и правовой позицией Президиума Высшего арбитражного суда РФ, изложенной в пункте 4 Информационного письма от 11.08.2004 № 79 «Обзор практики разрешения споров, связанных с применением законодательства об обязательном пенсионном страховании».

Далее обратимся к Налоговому кодексу РФ, а именно к статье 346.14. Согласно пункту 1 этой статьи, объектом налогообложения по упрощенной системе налогообложения признаются доходы и доходы, уменьшенные на величину расходов.

Порядок определения доходов и расходов определен статьями 346.15 и 346.16 НК РФ. Подпунктом 7 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ установлено, что налогоплательщик при определении объекта налогообложения уменьшает полученные доходы, в том числе на расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые

в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Если же в налоговом периоде предприниматель не имел доходов, суммы страховых взносов, уплаченные им, в том числе и в Пенсионный фонд России, будут являться убытком, так как под убытком понимается превышение расходов, определяемых в соответствии со статьей 346.16 НК РФ, над доходами, определяемыми в соответствии со статьей 346.15 НК РФ. Об этом гласит пункт 7 статьи 346.18 НК РФ.

Также, согласно указанному пункту, налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял УСН и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Таким образом, индивидуальные предприниматели, не имеющие дохода в налоговом периоде, страховые взносы уплатить обязаны. В то же время в налоговом учете принимают суммы таких взносов в качестве убытка. Эта точка зрения находит подтверждение и в судебной практике. В качестве примера можно привести постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.12.2011 № А52-402/2011.

Реализация детского питания детским садам

Индивидуальный предприниматель осуществляет реализацию детского питания в муниципальные детские сады наряду с другими видами деятельности, подлежащими налогообложению по упрощенной системе. Вправе ли он применять систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по данному виду своей деятельности, определяя его как розничную торговлю, совместив, таким образом, два режима налогообложения?

Согласно статье 346.27 НК РФ, под розничной торговлей понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.

Подпунктами 6 и 7 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ установлено, что система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход применяется в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

Чтобы определить, является ли реализация детского питания в муниципальных учреждениях розничной торговлей, обратимся к Гражданскому кодексу РФ.

Статья 492 ГК РФ гласит, что по договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

В продолжение необходимо отметить пункт 5 постановления Пленума ВАС РФ от 22.10.1997 №18, из которого следует, что под целями, не связанными с личным использованием, следует понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя. Однако в случае, если данные товары приобретаются указанным покупателем у продавца, осуществляющего предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, отношения сторон регулируются нормами о розничной купле-продаже.

По этому же вопросу отметим пункт 124 Государственного стандарта России ГОСТ 51303-99 «Торговля. Термины и определения». Он устанавливает, что в состав розничного товарооборота включается также продажа товаров организациям (санаториям и домам отдыха, больницам, детским садам и яслям, домам для престарелых), через которые осуществляется совместное потребление товаров.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что к розничной торговле в целях главы 26.3 НК РФ относится предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами по договорам розничной купли-продажи, независимо от того, какой категории покупателей

(физическим или юридическим лицам) реализуются эти товары.

Основным же критерием, позволяющим отличить оптовую торговлю от розничной, следует считать конечную цель использования приобретаемого товара. Между тем Налоговый кодекс РФ не устанавливает для налогоплательщиков, реализующих товары, обязанности осуществления контроля за последующим использованием покупателем приобретаемых товаров, что следует из правовой позиции, изложенной в постановлении Пленума ВАС РФ от 05.07.2011 №1066/11.

Следует также обратить внимание на Федеральный закон от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд». Согласно пункту 2 статьи 3 упомянутого закона, под муниципальными нуждами понимаются обеспечиваемые за счет средств местных бюджетов и внебюджетных источников финансирования потребности муниципальных образований, муниципальных заказчиков в товарах, работах, услугах, необходимых для решения вопросов местного значения и осуществления отдельных государственных полномочий, переданных органам местного самоуправления федеральными законами и (или) законами субъектов Российской Федерации, функций и полномочий муниципальных заказчиков.

Отсюда следует, что необходимость заключения муниципальных контрактов и соблюдения процедуры обусловлена правовым статусом покупателей товара – муниципальных учреждений.

Исходя из всего сказанного, можно сделать вывод о том, что в данной ситуации индивидуально предпринимателю следует рассматривать свою деятельность по реализации детского питания муниципальным детским садом как розничную торговлю, а значит, у него есть возможность уплачивать ЕНВД. А при наличии у него других видов деятельности, подлежащих налогообложению по упрощенной системе налогообложения, – совмещать эти два режима.

Аналогичного мнения придерживаются и суды. Примером может послужить постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.09.2011 № А52-4806/2010.

Налоговый кодекс РФ не устанавливает для налогоплательщиков, реализующих товары, обязанности осуществления контроля за последующим использованием покупателем приобретаемых товаров.

А.В. Ростовцев, ООО Центр скорой экономической помощи «ЭкоПом»,
эксперт, магистрант Института экономики и антикризисного
управления, программа «Налоговая и финансовая политика»

Особенности налогообложения обособленных подразделений



А.В. Ростовцев

Создание обособленного подразделения порождает для налогоплательщика обязанность по исчислению и уплате налогов и сборов не только по месту нахождения организации, но и по месту нахождения обособленных подразделений (ст. 19 НК РФ). Рассмотрим, к каким налоговым обязательствам нужно быть готовым организациям с разветвленной сетью филиалов¹.

Прежде всего, отметим, что Налоговый кодекс (п. 7 ст. 89 НК РФ) не предусматривает права территориальных налоговых органов проводить самостоятельную выездную проверку обособленных подразделений организации, не являющихся филиалами и представительствами. См. об этом, в частности, в письмах Минфина России от 31.07.2008 № 03-02-07/1-327, от 16.11. 2006 № 03-02-07/1-324. Особенности уплаты налогов и страховых взносов обособленными подразделениями организации приведены в таблице.

Налог на доходы физических лиц

Налоговые агенты – российские организации, указанные в пункте 1 статьи

226 НК РФ, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Сведения о доходах физических лиц – работников обособленных подразделений должны быть представлены в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения, в который производится перечисление налога на доходы

¹ Об особенностях создания обособленных подразделений читайте в статье «Создаем обособленное подразделение» // «Вестник бухгалтера Московского региона», 2013, № 2. – Прим. ред.

Таблица. Порядок уплаты налогов обособленными подразделениями

Налог	Порядок уплаты
Налог на добавленную стоимость (гл. 21 НК РФ)	Уплачивается головной организацией по своему месту нахождения
Налог на доходы физических лиц (гл. 23 НК РФ)	Уплачивается по месту нахождения обособленных подразделений
Налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ)	Уплачивается по месту нахождения обособленных подразделений только в случае подразделений, имеющих отдельный баланс (ст. 384 НК РФ), или по месту нахождения недвижимого имущества (ст. 385 НК РФ)
Налог на прибыль организаций (гл. 25 НК РФ)	Налог, уплачиваемый в бюджет субъекта РФ, уплачивается по месту нахождения обособленных подразделений
Страховые взносы в ПФ РФ, ФСС РФ, ФОМС (Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ, Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ)	Уплачиваются по месту нахождения обособленных подразделений только в случае подразделений, имеющих отдельный баланс

физических лиц с доходов таких работников. По этому вопросу см. письмо Минфина России от 29.03.2010 № 03-04-06/55.

Налог на имущество организаций

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения в соответствии со статьями 374 НК РФ, находящегося на отдельном балансе каждого из них. Сумма налога (авансового платежа по налогу) определяется как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в соответствии со статьей 376 НК РФ, в отношении каждого обособленного подразделения. Для целей применения главы 30 НК РФ под отдельным балансом следует понимать перечень показателей, установленных организацией для своих подразделений, выделенных на отдельный баланс (письмо Минфина России от 29.03.2004 № 04-05-06/27).

Если обособленное подразделение не имеет отдельного баланса, следует руководствоваться статьей 385 НК РФ. В соответствии с ней организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в соответствии со статьей 376 НК РФ, в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

Иными словами, в данной ситуации наличие обособленного подразделения, к которому относятся объекты

налогообложения, к начислению и уплате налога не имеет прямого отношения, однако налог уплачивается по местонахождению объектов недвижимого имущества, налоговая декларация представляется в налоговый орган также по местонахождению объектов недвижимого имущества.

Страховые взносы

В соответствии с пунктом 11 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате страховых взносов (ежемесячных обязательных платежей), а также обязанности по представлению расчетов по страховым взносам по месту своего нахождения.

Выездная проверка обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, расчетный счет и начисляющего выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, проводится на основании решения органа контроля за уплатой страховых взносов по месту нахождения обособленного подразделения (п. 3 ст. 35 Закона № 212-ФЗ).

Налог на прибыль организаций

Уплата налога на прибыль организаций обособленными подразделениями имеет существенные особенности. Налогоплательщики – российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату налога на прибыль осуществляют в соответствии со статьей 288 НК РФ.

В федеральный бюджет суммы авансовых платежей, а также суммы налога, исчисленного по итогам налогового периода, исчисляются и уплачиваются по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям.

В бюджет субъектов РФ и бюджет муниципальных образований уплата авансовых платежей, а также суммы налога, исчисленной по итогам налогового периода, производится по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Доля прибыли, относящаяся к конкретному обособленному подразделению,

Для целей применения главы 30 НК РФ под отдельным балансом следует понимать перечень показателей, установленных организацией для своих подразделений, выделенных на отдельный баланс.

Если организация и ее обособленные подразделения находятся на территории одного субъекта Российской Федерации, налогоплательщик может принять решение об уплате им налога на прибыль в бюджет этого субъекта за все свои обособленные подразделения.

определяется как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) или удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ, в целом по налогоплательщику.

Удельный вес среднесписочной численности работников и удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества определяются исходя из фактических показателей среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости основных средств указанных организаций и их обособленных подразделений за отчетный (налоговый) период. При этом организация самостоятельно определяет, какой из показателей должен применяться – среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный налогоплательщиком показатель должен быть неизменным в течение налогового периода. Среднесписочная численность рассчитывается в соответствии с постановлением Росстата от 11.10.2007 № 76.

Для расчета остаточной стоимости амортизируемого имущества организации и обособленных подразделений за отчетный (налоговый) период следует использовать данные по остаточной стоимости основных средств (п. 1 ст. 257 НК РФ). Причем данные налогового учета могут отличаться от данных бухгалтерского учета (в зависимости от принятой в организации налоговой учетной политики).

Остаточную стоимость основных средств возможно рассчитывать так же, как и среднегодовую стоимость имущества для налога на имущество организаций (см. письмо Минфина России от 10.07.2008 № 03-03-06/2/74). Но следует иметь в виду, что письма Минфина России не являются нормативными документами. Поэтому налогоплательщик вправе самостоятельно разработать экономически обоснованный способ расчета такого показателя, как остаточная стоимость основных средств за отчетный (налоговый) период, и утвердить его в учетной политике для целей налогообложения.

Если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, распределение прибыли

по каждому из этих подразделений может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации.

При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, налоговые органы, в которых налогоплательщик состоит на налоговом учете по месту нахождения своих обособленных подразделений.

Форма уведомления рекомендована письмом ФНС России от 20.04.2012 № ЕД-4-3/6656@. Уведомления представляются в налоговый орган в случае, если налогоплательщик изменил порядок уплаты налога, изменилось количество структурных подразделений на территории субъекта Российской Федерации или произошли другие изменения, влияющие на порядок уплаты налога.

О возможности платить налог через головной офис Налоговый кодекс РФ не упоминает. Однако в письме Минфина России от 24.11.2005 № 03-03-02/132 разъяснено, что, если организация и ее обособленные подразделения находятся на территории одного субъекта Российской Федерации, налогоплательщик может принять решение об уплате им налога на прибыль в бюджет этого субъекта за все свои обособленные подразделения.

В случае создания новых или ликвидации обособленных подразделений в течение текущего налогового периода налогоплательщик в течение 10 дней после окончания отчетного периода обязан уведомить налоговые органы на территории того субъекта Российской Федерации, в котором созданы новые или ликвидированы обособленные подразделения, о выборе того обособленного подразделения, через которое будет осуществляться уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации.

Суммы авансовых платежей, а также суммы налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, исчисляются по ставкам налога, действующим на территориях, где расположены организация и ее

обособленные подразделения. Исчисление сумм авансовых платежей по налогу, а также сумм налога, подлежащих внесению в бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты муниципальных образований по месту нахождения обособленных подразделений, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет:

- в налоговый орган по месту своего нахождения – декларацию (форма утверждена приказом ФНС России от 22.03.2012 № ММВ-7-3/174@), составленную в целом по организации с распределением прибыли по обособленным подразделениям (ст. 289 НК РФ) или по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации, при уплате налога на прибыль ответственным подразделением в соответствии с пунктом 2 статьи 288 НК РФ;
- в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения – декларацию, включающую Титульный лист (Лист 01), подраздел 1.1 Раздела 1 и подраздел 1.2 Раздела 1 (при уплате в течение отчетных (налоговых) периодов ежемесячных авансовых платежей), а также расчет суммы налога (Приложение № 5 к Листу 02), подлежащей уплате по месту нахождения данного обособленного подразделения. При расчете налога на прибыль по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации, декларация в указанном объеме представляется в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в бюджет этого субъекта Российской Федерации (ответственное обособленное подразделение).

Приложение № 5 к Листу 02 заполняется налогоплательщиком отдельно:

- по организации без обособленных подразделений;
- по каждому обособленному подразделению (группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации);
- по каждому обособленному подразделению, закрытому в текущем налоговом периоде.

В соответствии с пунктами 1,5 статьи 289 НК РФ налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения, соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном данной статьей. При этом организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Что касается особенностей уплаты налога на прибыль, надо отметить, что в соответствии с пунктом 2 статьи 288 НК РФ уплата авансовых платежей производится налогоплательщиками по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений. Прекращение обязанности по уплате налога на прибыль и налога в виде авансовых платежей по ликвидированному обособленному подразделению и представлению соответствующих налоговых деклараций наступает в том отчетном периоде, в котором налоговый орган уведомил о снятии с учета организации по месту нахождения ликвидированного подразделения (см., например, письмо Минфина России от 11.12.2006 № 03-03-04/2/259).

Но факт закрытия обособленного подразделения не может повлиять на общую сумму подлежащих уплате авансовых взносов. Если в периоде ликвидации обособленного подразделения часть ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль была уплачена в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения (в соответствии с поданной по итогам отчетного периода налоговой декларацией), то после принятия решения о ликвидации обособленного подразделения организация должна подать уточненные декларации по налогу за период, предшествующий месяцу ликвидации, как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения ликвидируемого обособленного подразделения.

Все расчеты по налогам после закрытия обособленного подразделения производятся через налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика. Сюда

Факт закрытия обособленного подразделения не может повлиять на общую сумму подлежащих уплате авансовых взносов.


же следует подавать уточненные декларации (в случае обнаружения ошибок в декларациях за предыдущие отчетные (налоговые) периоды). Исключение – если организация имеет другие обособленные подразделения, зарегистрированные в том же налоговом органе, в котором состояло на налоговом учете закрытое обособленное подразделение.

В уточненных декларациях по ликвидированному обособленному подразделению «обнуляются» (уменьшаются) ежемесячные авансовые платежи, исчисленные на квартал, в котором произошла ликвидация обособленного подразделения, и одновременно на эти суммы увеличиваются ежемесячные авансовые платежи по головной организации (письмо Минфина России от 10.08.2006 № 03-03-04/1/624). Во избежание подачи уточненных деклараций целесообразно установить дату закрытия обособленного подразделения как дату окончания отчетного (налогового) периода.

Упрощенная система налогообложения

В соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ не вправе

применять упрощенную систему организации, имеющие филиалы и (или) представительства. Но такого запрета нет в отношении организаций, имеющих обособленные подразделения, которые не являются филиалами или представительствами. Следовательно, такая организация вправе применять упрощенную систему.

При постановке на учет налогоплательщиков – российских организаций по месту нахождения обособленного подразделения, в отношении которого не проведена процедура оформления в соответствии с пунктом 3 статьи 55 ГК РФ, устанавливается значение причин постановки на учет с присвоением соответствующего кода (5-й и 6-й разряды КПП) – 31 или 32 номер кода. Если организация, применяющая упрощенную систему, создала обособленное подразделение, которое не указано в учредительных документах в качестве филиала или представительства и при постановке на учет которому присвоен КПП вида xxxx32001, она вправе и дальше применять данный режим налогообложения. 

В уточненных декларациях по ликвидированному обособленному подразделению «обнуляются» (уменьшаются) ежемесячные авансовые платежи, исчисленные на квартал, в котором произошла ликвидация обособленного подразделения, и одновременно на эти суммы увеличиваются ежемесячные авансовые платежи по головной организации.

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И АНТИКРИЗИСНОГО УПРАВЛЕНИЯ

40 ЧАСОВ ДЛЯ ЧЛЕНОВ ИПБ РОССИИ				
Номер спецкурса	Наименование спецкурса	Даты проведения		Стоимость
		дневные	вечерние	
1.1.6.1	Налоги и налоговый учет	16.05, 13.06, 14.11	13.06, 11.09, 27.11	7500 руб.
2.1.2	Новое в нормативном регулировании	19.09	23.10, 18.12	Трансляция через вебинар
2.1.4	Бухгалтерский учет: новации и проблемы отчетного года	12.12	29.05, 23.07, 18.09, 20.11, 04.12	
2.1.8	Налоговые расчеты на базе бухгалтерского учета		25.06, 25.09, 11.12	
1.1.4.1	Международные стандарты финансовой отчетности		23.09, 12.11, 03.12	9945 руб.
АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ				
	Главный бухгалтер/Финансовый директор	14.09	15.05, 12.09, 07.11	23900 руб./26900 руб.
ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ				
	Профессиональный бухгалтер по МСФО		23.09, 12.11, 03.12	16780 руб.
МЕЖДУНАРОДНЫЙ АТТЕСТАТ				
	Проф. бухгалтер-эксперт по МСФО		12.09, 07.11	28960 руб.
	Проф. бухгалтер-эксперт по МСФО (для имеющих аттестат ИПБ по МСФО)		04.06, 03.10, 28.11	16780 руб.
ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ПЕРЕПОДГОТОВКА				
	Бухгалтер с нуля		11.09, 20.11	28980 руб.

Е.И. Карташова, ведущий аудитор ООО «Балансаудит+»,
действительный член ИПБ Московского региона, налоговый консультант

Учет расходов на НИОКР

Развитие экономики страны и повышение конкурентоспособности предприятий невозможны без масштабных затрат хозяйствующих субъектов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР). В настоящий момент проведение и внедрение результатов НИОКР считается одним из основных приоритетных направлений деятельности государства. Как отразить и списать расходы на НИОКР в бухгалтерском учете?



Е.И. Карташова

К НИОКР относятся разработки, связанные с созданием новой или усовершенствованием производимой продукции либо технологии, а также с совершенствованием методов организации производства и управления. При этом такие работы могут осуществляться как специализированными научно-исследовательскими учреждениями, так и любыми коммерческими организациями и физическими лицами.

Понятие НИОКР

В соответствии с пунктом 1 статьи 769 ГК РФ для выполнения научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а для выполнения опытно-конструкторских и технологических работ – разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию. Заказчик обязуется принять работу и оплатить ее.

Договор на выполнение НИОКР заключается в письменной форме и может охватывать как весь цикл проведения исследования, разработки и изготовления образцов, так и отдельные его этапы или элементы (п. 2 ст. 769 ГК РФ).

Риск случайной невозможности исполнения договора на выполнение НИОКР несет заказчик, если иное не предусмотрено законом или договором.

К существенным условиям договора на выполнение НИОКР относятся:

- 1) условия, позволяющие определить конкретный вид исследований или разработки (п. 1 ст. 769 ГК РФ);
- 2) условие о начальном и конечном сроке выполнения работ (статьи 778, 708 ГК РФ).

При этом цена работы не является существенным условием договора.

Если в договоре на выполнение НИОКР цена не указана, она будет равна той цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары, работы или услуги (статьи 778, 709 ГК РФ).

Договор на выполнение НИОКР имеет ряд особенностей. Так, если в ходе выполнения НИОКР обнаруживается невозможность достижения результатов вследствие обстоятельств, не зависящих от исполнителя, заказчик обязан оплатить стоимость работ, проведенных до выявления невозможности получения результата, предусмотренного договором, но не свыше соответствующей части цены работ, указанной в договоре (ст. 775 ГК РФ).

Если в ходе выполнения НИОКР обнаруживается возникшая не по вине исполнителя невозможность или нецелесообразность продолжения работ, заказчик обязан оплатить понесенные исполнителем затраты (ст. 776 ГК РФ).

Обратите внимание: если организация производит НИОКР самостоятельно, то есть является исполнителем НИОКР, она обязана зарегистрировать такие работы во Всероссийском научно-техническом информационном центре. Порядок проведения регистрации установлен приказом Миннауки России от 17.11.1997 № 125 «Об утверждении Положения о государственной регистрации и учете открытых научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ».

Нарушение установленного законом порядка регистрации НИОКР влечет за собой наложение административного штрафа по статье 13.23 КоАП РФ

Риск случайной невозможности исполнения договора на выполнение НИОКР несет заказчик, если иное не предусмотрено законом или договором.

ПБУ 17/02 не применяется к НИОКР, результатом которых является создание нематериального актива, а также к незаконченным НИОКР.

«Нарушение порядка представления обязательного экземпляра документов, письменных уведомлений, уставов и договоров» в размере:

- на должностных лиц – от 1000 до 2000 руб.;
- на юридических лиц – от 10 000 до 20 000 руб.

Бухгалтерский учет расходов на НИОКР

Принятие расходов на НИОКР к учету

Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы в бухгалтерском учете и отчетности отражаются в соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н) только в том случае, если такие работы осуществляются собственными силами организации или организация выступает в роли заказчика.

При этом к научно-исследовательским работам в целях ПБУ 17/02 относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

ПБУ 17/02 применяется только в отношении работ, по которым:

- получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформлены документы в установленном законодательством порядке;
- получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства Российской Федерации.

Обратите внимание: перечень результатов интеллектуальной деятельности, подлежащих правовой охране, содержится в статье 1225 ГК РФ.

ПБУ 17/02 не применяется к НИОКР, результатом которых является создание нематериального актива, а также к незаконченным НИОКР.

Минфин России в своем Информационном письме № ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об инновациях и модернизации производства», разъясняя вопрос,

касающийся формирования информации по незаконченным научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам пришел к выводу, что ПБУ 17/02 также может применяться к незаконченным НИОКР в части определения состава затрат, включаемых впоследствии в стоимость формируемого актива.

Однако поскольку ПБУ 17/02 не определяет момент начала признания затрат, формирующих стоимость актива, являющегося результатом НИОКР, то, по мнению Минфина России для определения этого момента организация должна учитывать иные положения по бухгалтерскому учету, а также Международные стандарты финансовой отчетности, в частности, МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (п. 2 письма № ПЗ-8/2011, п. 7 ПБУ 1/2008).

В соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» расходы, понесенные организацией на получение новых знаний, поиск, оценку и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний, на поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг, на формулирование, проектирование, оценку и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам, целесообразно признавать в момент их осуществления и не включать в стоимость актива.

Основным критерием для определения момента начала включения затрат в стоимость актива организации является наличие признаков, свидетельствующих о вероятности получения экономической выгоды от результатов работы (п. 3 письма № ПЗ-8/2011). Такими признаками, в частности, могут быть:

- техническая осуществимость и намерение завершения создания актива;
- возможность использовать результаты работ для производственных и (или) управленческих нужд организации или продажи актива;
- возможность продемонстрировать наличие рынка для продукции, создаваемой с помощью результатов исследований и разработок;
- полезность актива для внутренних целей;
- наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки и использования актива;

Организация осуществляет расходы на НИОКР, связанные с разработкой нового продукта. Стоимость работ на разработку в общей сложности составила 1 000 000 руб. (без НДС). При этом организация получила патент сроком на 5 лет.

Так как результаты НИОКР, связанные с разработкой нового продукта, подлежат правовой охране в соответствии со статьей 1225 ГК РФ и у организации имеются оформленные в соответствии с законодательством документы (патент), то такие расходы на НИОКР учитываются в составе объекта нематериального актива:

Дебет 08, субсчет 8 «Выполнение НИОКР» Кредит 02, 05, 10, 69, 70 и т.п.
— 1 000 000 руб. — отражены расходы, связанные с НИОКР;

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 08, субсчет 8 «Выполнение НИОКР»
— 1 000 000 руб. — учтены расходы на НИОКР в составе нематериального актива.

- возможность надежно измерить затраты, относящиеся к активу в процессе его разработки.

Таким образом, как только в ходе выполнения работ у организации появятся признаки, свидетельствующие о вероятности получения экономической выгоды от результатов этих разработок, с этого момента все расходы у нее должны включаться в стоимость будущего актива.

Обратите внимание: аналогичные рекомендации Минфина России, указанные в Информационном письме № ПЗ-8/2011, относятся и к формированию информации по незаконченным нематериальным активам.

В соответствии с пунктом 9 ПБУ 17/02 к расходам на НИОКР относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ, а именно:

- стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору и отчисления на социальные нужды;
- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;
- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;
- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно

связаны с выполнением данных работ;

- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, включая расходы по проведению испытаний.

Согласно Плану счетов (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н), в бухгалтерском учете организации расходы на выполнение НИОКР собираются по дебету отдельного субсчета 8 «Выполнение НИОКР» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счетов 02, 05, 60, 70, 69 и др.

После завершения работ расходы на НИОКР, учтенные на счете 08, отражаются в бухгалтерском учете одним из трех способов.

Способ 1. Если работы на НИОКР привели к созданию объекта интеллектуальной собственности, то в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н) расходы на НИОКР формируют первоначальную стоимость объекта нематериального актива и отражаются в соответствии с ПБУ 14/2007.

Способ 2. Если в результате НИОКР были получены результаты, которые удовлетворяют критериям признания расходов, перечисленным в пункте 7 ПБУ 17/02, такие работы отражаются в бухгалтерском учете в качестве расходов на НИОКР и учитываются в составе вложений во внеоборотные активы (п. 5 ПБУ 17/02).

Согласно пункту 7 ПБУ 17/02, к критериям признания расходов на НИОКР относится выполнение следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ для производственных и (или)

Пример 1

К расходам на НИОКР относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ.

управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);

- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

Таким образом, если у организации при выполнении НИОКР одновременно выполняются указанные выше условия, после окончания работ расходы на НИОКР учитываются в бухгалтерском учете организации обособленно (по видам работ, договорам (заказам)) на счете 04 «Нематериальные активы». На это указывают пункт 5 ПБУ 17/02 и План счетов.

Обратите внимание: в примере 2 речь идет о расходах на НИОКР, на которые у организации нет документов, подтверждающих наличие у нее исключительных прав на результаты НИОКР, либо полученные результаты не подлежат правовой охране в соответствии с законодательством РФ. В ином случае расходы на НИОКР необходимо было бы учесть в составе нематериальных активов в порядке, предусмотренном ПБУ 14/2007.

Способ 3. Если работы, связанные с НИОКР, не дали положительного результата или при их принятии к учету

у организации не выполняется хотя бы одно условие пункта 7 ПБУ 17/02, такие расходы списываются в отчетном периоде в состав прочих расходов в соответствии с пунктом 7 ПБУ 17/02.

В дальнейшем расходы на НИОКР, списанные в состав прочих расходов, не могут быть признаны внеоборотными активами (п. 8 ПБУ 17/02).

Списание расходов на НИОКР в бухгалтерском учете

Списание расходов на НИОКР в бухгалтерском учете осуществляется двумя способами.

Способ 1. Работы по НИОКР привели к созданию объекта нематериального актива.

Если работы по НИОКР привели к созданию объекта нематериального актива, стоимость такого объекта погашается посредством начисления амортизации в течение срока полезного использования, который определяется организацией самостоятельно (п. 23 ПБУ 14/2007). Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией

Пример 2

В июне 2013 года организация осуществляет работы по созданию новой технологии производства продукции вида «А». Общая сумма расходов составила 590 000 руб., в том числе:

– стоимость материалов – 350 000 руб.;

– стоимость работ подрядной организации – 60 000 руб. (без НДС);

– затраты на заработную плату и отчисления на социальное страхование, а также отчисления на социальное страхование и обеспечение – 180 000 руб.

В июле 2013 года работы по созданию новой технологии производства продукции вида «А» были завершены и результаты работ удовлетворяют условиям их признания в соответствии с пунктом 7 ПБУ 17/02.

В июне 2013 года:

Дебет 08, субсчет 8 «Выполнение НИОКР» Кредит 10

– 350 000 руб. – отпущены и израсходованы материалы при проведении НИОКР;

– Дебет 08, субсчет 8 «Выполнение НИОКР» Кредит 60

– 60 000 руб. – приняты работы по НИОКР, выполненные сторонней специализированной организацией;

Дебет 08, субсчет 8 «Выполнение НИОКР» Кредит 70, 69

– 180 000 руб. – начислена заработная плата, а также взносы на социальное страхование работникам, занятым выполнением НИОКР.

В июле 2013 года:

Дебет 04, субсчет «НИОКР» Кредит 08, субсчет 8 «Выполнение НИОКР»

590 000 руб. – отражены работы по НИОКР в составе внеоборотных вложений.

Пример 3

Организация заказала научно-исследовательские работы по разработке технических условий, в которых устанавливаются основные требования к качеству и безопасности пищевого продукта.

Технические условия не являются объектами авторских прав и не подлежат правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства Российской Федерации. А значит, стоимость работ организация будет учитывать в составе НИОКР и отражать в бухгалтерском учете в соответствии с ПБУ 17/02 (в данном случае в сумме затрат, указанных в договоре).

Сумма расходов на НИОКР по разработке технологического процесса составила 600 000 руб.

После окончания работ комиссией по принятию НИОКР было выдано заключение о том, что НИОКР дали отрицательный результат. В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

Дебет 08, субсчет 8 «Выполнение НИОКР», Кредит 70, 69, 10, 60

– 350 000 руб. – отражены расходы на НИОКР;

Дебет 91, субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 08, субсчет 8 «Выполнение НИОКР»

– 350 000 руб. – списаны расходы на НИОКР, давшие отрицательный результат.

на необходимость его уточнения, и в случае существенного изменения периода использования актива срок полезного использования уточняется (п.27 ПБУ 14/2007).

Однако если срок полезного использования по нематериальному активу определить невозможно, амортизация по такому объекту не начисляется (п. 25 ПБУ 14/2007). При наличии нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования организация должна ежегодно рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности определения срока и в случае прекращения их существования определить срок полезного использования нематериального актива и способ его амортизации (п. 25 ПБУ 14/2007).

Начисление амортизации по нематериальным активам производится одним из следующих способов (п. 28 ПБУ 14/2007):

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбор способа амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи. И только в том случае, когда расчет будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, организация устанавливает линейный способ начисления амортизации (п. 28 ПБУ 14/2007).

Начисление амортизации объекту нематериального актива отражается в учете записью:

Дебет 20, 25, 26, 44, 91.2 Кредит 05

- начислена амортизация по нематериальному активу.

Выбор счета, по дебету которого начисляются суммы амортизации, зависит от вида объекта нематериальных активов. Если он необходим для производства продукции (работ, услуг), используется

счет 20, если в управленческих нуждах – счет 26, в торговле – счет 44 и т.д.

Способ 2. Работы по НИОКР не привели к созданию объекта нематериального актива.

Если в результате НИОКР были получены результаты, которые удовлетворяют условиям признания расходов, перечисленным в пункте 7 ПБУ 17/02, расходы организации, отраженные особенно на счете 04, списываются ежемесячно на расходы по обычным видам деятельности, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато применение результатов НИОКР (п. 10 ПБУ 17/02).

Срок списания расходов на НИОКР организация определяет самостоятельно. Однако он не может превышать пяти лет (п. 11 ПБУ 17/02).

Списание расходов по НИОКР производится одним из двух способов:

- линейным способом;
- способом списания расходов пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг).

Способ списания расходов на НИОКР организация выбирает самостоятельно и должна применять его в течение всего срока использования результатов НИОКР.

Обратите внимание: если организация прекратила использование результатов НИОКР либо при использовании результатов НИОКР стало очевидным непополнение от этого объекта экономических выгод в будущем, сумму расходов, учтенную на счете 04 и не отнесенную на расходы по обычной деятельности, следует списать на счет 91, субсчет 2 «Прочие расходы»:

Дебет 91-2 Кредит 04, субсчет «НИОКР»;

- списаны расходы на НИОКР, применение которых завершено.

Учет НИОКР в соответствии с МСФО

Порядок учета расходов на НИОКР, установленный в ПБУ 17/02, существенно

Пример 4

Только в том случае, когда расчет будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, организация устанавливает линейный способ начисления амортизации.

Пример 5

В марте 2013 года проводились работы по созданию нового вида изделий. Общая стоимость работ на выполнение НИОКР составила 190 000 руб. (без НДС). Работы были завершены 25 апреля 2013 года. Однако организация начала производство таких изделий только с 20 июня 2013 года. Срок списания расходов равен 4 годам (48 мес.). Способ списания расходов по НИОКР – линейный. Организация начинает списание расходов на НИОКР в бухгалтерском учете с июля 2013 года.

Ежемесячно, начиная с июля 2013 года:

Дебет 20 Кредит 04, субсчет «НИОКР»

– 3958, 33 руб. (190 000 руб. : 48 мес.) – отражена сумма расходов НИОКР.

отличается от международного учета таких объектов, в частности, от порядка признания расходов на исследования и разработки в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Отличие 1. В соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» все расходы на НИОКР в процессе их проведения подразделены на две стадии:

- а) расходы на исследования;
- б) расходы на разработки.

Отличие 2. Все расходы на стадии исследования в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 38 должны признаваться как расходы в момент их возникновения, не формируя при этом актив.

Отличие 3. В МСФО (IAS) 38 указано, что, если организация не может разграничить стадию исследований и стадию разработок в рамках внутреннего проекта

по созданию актива, она должна учитывать затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только в связи со стадией исследования, то есть признавать как расходы в момент их возникновения.

Отличие 4. В МСФО (IAS) 38 подлежат капитализации не все расходы на НИОКР, а только расходы, связанные со стадией разработки.

Отличие 5. В МСФО (IAS) 38 существуют три метода амортизации активов, а не два, как в ПБУ 17/02. Помимо линейного и метода списания пропорционально объему продукции (работ, услуг) в МСФО используется метод уменьшаемого остатка.

Отличие 6. Указанный актив в соответствии с МСФО должен переносить свою стоимость на изготавливаемую с его помощью продукцию (выполняемые работы, оказываемые услуги) на протяжении всего срока полезной службы. ☺

А.М. Рабинович, главный методолог
ЗАО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ/Аудит», канд. ист. наук

Новое решение ВАС РФ: шаг вперед, два шага назад

Решением от 26.02.2013 № 16593/12 ВАС РФ признал не соответствующими Налоговому кодексу РФ и не действующими ключевые положения письма Минфина России от 01.06.2012 № 03-07-15/56. Это письмо посвящено порядку восстановления НДС в случае реализации товаров на экспорт в соответствии с подпунктом 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ. К каким последствиям привело это решение?

Письмо Минфина России от 01.06.2012 № 03-07-15/56 – это официальная позиция финансового и налогового ведомств. Оно было доведено до налоговых органов для использования в работе письмом ФНС России

от 14.06.2012 № ЕД-4-3/9782@ и размещено на официальном сайте ФНС России в качестве обязательного для применения.

Нужно отметить, что формировалась эта официальная позиция не просто.



А.М. Рабинович

Нормы Налогового кодекса РФ, которым оно посвящено, вступили в силу с 1 октября 2011 года, а разъяснение к ним, как видим, появилось только спустя 9 месяцев. Но обо всем по порядку.

Неполное разъяснение лучше полной неопределенности

Закон от 19.07.2011 № 245-ФЗ добавил в пункт 3 статьи 170 НК РФ новый подпункт 5. И получилось, что с 1 октября 2011 года суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ, подлежат восстановлению в случае дальнейшего использования товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных пунктом 1 статьи 164 НК РФ.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету.

Восстановление сумм налога производится в налоговом периоде, в котором осуществляется отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг), предусмотренных пунктом 1 статьи 164 НК РФ.

Восстановленные суммы налога подлежат вычету (за исключением сумм налога, восстановленных в соответствии с подпунктом 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ) в соответствующем налоговом периоде, на который приходится момент определения налоговой базы по операциям по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных пунктом 1 статьи 164 НК РФ, с учетом особенностей, установленных статьей 167 НК РФ.

Наибольшую сложность в применении этих норм представляли вопросы, связанные с основными средствами. Ведь Налоговым кодексом РФ уже был наработан и закреплен механизм восстановления НДС по основным средствам в других ситуациях, но эти наработки не получили отражения в новых нормах.

Например, сказано, что восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету. Означает ли это, что по основным средствам

и нематериальным активам НДС восстанавливается:

- полностью, а не в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки, сформировавшейся на момент восстановления, как это делается в остальных случаях восстановления НДС по основным средствам и нематериальным активам (подпункты 1, 2 п. 3 ст. 170 НК РФ);
- независимо от того, в какой мере основные средства используются для операций, не порождающих реальные налоговые обязательства по НДС перед бюджетом, как это имеет место при восстановлении НДС по объектам капитального строительства и модернизации (реконструкции), используемым в том числе для необлагаемых операций (п. 6 ст. 171 НК РФ). При том, что ФНС России обратила внимание на необходимость восстановления в соответствии с подпунктом 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ сумм налога, принятых к вычету при строительстве, а также при приобретении объектов незавершенного капитального строительства (письмо от 28.02.2006 № ММ-6-03/202@).

Восстановленные суммы налога подлежат вычету в налоговом периоде, в котором определяется налоговая база по экспортированным товарам в соответствии с нормами пункта 9 статьи 167 НК РФ. То есть с точки зрения расчетов по НДС с бюджетом все как бы возвращается в первоначальное положение, когда НДС был полностью принят к вычету.

Значит ли это, что при продолжении использования основных средств для осуществления операций, облагаемых по ставке 0%, надо снова восстанавливать НДС, потом опять принимать его к вычету, потом опять восстанавливать и т.д., совершая тем самым бесконечный «круговорот НДС в природе».

До выпуска письма Минфина России от 01.06.2012 № 03-07-15/56 по всем этим вопросам высказывались, в том числе представителями Минфина России и налоговых органов, самые разные точки зрения. Но при этом совершенно не обсуждалось, относится ли подпункт 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ к основным средствам, используемым и в производстве, и в продаже или только в продаже

Восстановленные суммы налога подлежат вычету в налоговом периоде, в котором определяется налоговая база по экспортированным товарам.

Согласно многолетней позиции Минфина России, поддержанной в итоге Президиумом ВАС РФ, использование в главе 21 НК РФ термина «производство» не означает, что соответствующая норма не распространяется на торговлю, то есть реализацию.

товаров (работ, услуг), реализация которых облагается по ставке 0%?

Хотя отличие новой формулировки «для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг)» от формулировки «для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг)», которая используется в подпунктах 1 и 2 пункта 2 статьи 170 НК РФ (восстановление НДС при использовании товаров (работ, услуг) в необлагаемых операциях) и в пункте 10 статьи 165 НК РФ (определение суммы НДС, относящейся к операциям, облагаемым по нулевой ставке), очевидно. То есть получалось, в частности, что о вычете НДС говорилось применительно к товарам (работам, услугам), используемым в производстве экспортируемой продукции, а о восстановлении налога – только в отношении товаров (работ, услуг), используемых при реализации.

Причин «невнимания» к этим различиям могло быть две.

Во-первых, новая норма воспринималась как соответствующая давней позиции регулирующих органов, которую в целом поддерживали и суды, расходясь иногда с налоговыми органами лишь в вопросе о моменте восстановления НДС (см., например, письма Минфина России от 03.06.2011 № 03-07-08/165, от 05.05.2011 № 03-07-13/01-15, от 25.10.2010 № 03-07-08/301, ФНС России от 09.08.2006 № ШТ-6-03/786@, постановления ФАС Волго-Вятского округа от 17.09.2007 по делу № А79-160/2007, ФАС Западно-Сибирского округа от 23.10.2006 № Ф04-6872/2006(27584-А70-14).

И несмотря на то что в этих документах зачастую говорилось о восстановлении НДС по товарам (работам, услугам), использованным именно при реализации облагаемого по ставке 0%, утверждение о том, что нужно восстанавливать НДС по товарам (работам, услугам), участвующим в производстве соответствующих товаров (работ, услуг), никогда не оспаривалось.

Во-вторых, согласно многолетней позиции Минфина России, поддержанной в итоге Президиумом ВАС РФ, использование в главе 21 НК РФ термина «производство» не означает, что соответствующая норма не распространяется на торговлю, то есть реализацию (письма Минфина России от 29.01.2008 № 03-07-11/37, от 05.07.2010 № 03-07-11/287, от 22.04.2011 № 03-07-11/106,

постановление Президиума ВАС РФ от 21.06.2012 № 2676/12). И эта – выгодная налогоплательщикам – трактовка, несомненно, повлияла «обратным образом» на восприятие профессиональным общественным сознанием термина «реализация», использованного в абзаце 1 подпункта 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ, как означающего и «производство».

В письме Минфина России от 01.06.2012 № 03-07-15/56 было разъяснено, что:

- налог восстанавливается однократно;
- в той доле, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке налога;
- пропорционально остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки,

Таким образом, Минфин России использовал приведенные выше формулы и подходы, применяющиеся для восстановления НДС по основным средствам в других случаях и вычета НДС при экспорте. А также здравый смысл (однократное восстановление).

Не останавливаясь на механизме реализации этих разъяснений посредством учетной политики для целей налогообложения, отметим, что они в свою очередь порождали новые, требующие комментария вопросы. Например, на какую дату определять остаточную стоимость основных средств при отгрузке на экспорт во втором или третьем месяце квартала – на 1 число месяца, в котором имела место отгрузка продукции на экспорт, или на 1 число первого месяца квартала, то есть на начало налогового периода, в котором надо восстанавливать НДС? По данным какого хронологического промежутка определять пропорцию, в которой соответствующие товары (работы, услуги) использовались для осуществления операций, облагаемых по ставке 0%, – одного только месяца отгрузки или всего квартала (налогового периода)?

ВАС РФ по просьбе налогоплательщика отменил два из трех приведенных уточнений, сделанных Минфином России.

Лучше меньше, но точнее

Основываясь на указанных выше различиях в формулировках в рамках

пункта 3 статьи 170 НК РФ, суд пришел к выводу, что применительно к основным средствам правила, установленные подпунктом 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ, относятся только к средствам труда, используемым в операциях по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых в соответствии с пунктом 1 статьи 164 НК РФ по налоговой ставке 0%. На основные средства, используемые налогоплательщиком при производстве продукции (товаров), указанные правила не распространяются, так как в указанном подпункте упоминание основных средств, используемых в производстве товаров (работ, услуг), отсутствует.

Тем самым коллегия согласилась с утверждением общества о том, что, согласно Налоговому кодексу РФ, НДС по основным средствам, которые используются в производстве товаров, реализуемых как на внутреннем рынке, так и в таможенном режиме экспорта, подлежит вычету полностью в момент постановки на учет этих основных средств без обязательства по восстановлению сумм налога в случае реализации изготовленной на соответствующем оборудовании продукции на экспорт. Первая часть этого вывода – о принятии НДС к вычету в полной сумме – содержалась, напомним, в постановлении Президиума ВАС РФ от 15.05.2007 № 485/07.

В результате был признан не соответствующим Налоговому кодексу РФ и не действующим абзац 5 письма Минфина России в части слов «в той доле, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке налога».

Выиграли от этого налогоплательщики? И да, и нет. Лучше стало чисто производственным компаниям, которые теперь не должны восстанавливать НДС в ситуации, предусмотренной подпунктом 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ.

Но тем же производственным компаниям в отношении подпадающих под эту ситуацию основных средств, участвующих в продаже экспортной продукции, торговым компаниям, перепродающим товары за границу, экспедиторским, транспортным и другим компаниям, участвующим в международной перевозке товаров (то есть в их реализации), стало явно хуже. Они в указанной ситуации должны будут

теперь восстанавливать большую сумму ранее принятого к вычету НДС (не «в доле»).

Можно было избежать этих последствий, если бы заявитель просил признать неправомерным в абзаце 5 письма Минфина России только слова «производстве и». Но, как говорится, «поезд ушел».

Если говорить об общеправовом значении данной части решения, то нам оно видится в преобладании буквально-го толкования норм Налогового кодекса РФ. Написано только «при реализации» – значит, никакого «производства» быть не может.

И такой подход особенно отраден на фоне уже упомянутого постановления Президиума ВАС РФ от 21.06.2012 № 2676/12, которым право не вести отдельный учет по НДС при определенном соотношении расходов на «производство» (абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ) было распространено и на сферу реализации (торговли). Причем ключевые аргументы этого постановления были применимы и в случае с письмом Минфина России.

Но суд избежал такого соблазна, несмотря на то что данное постановление вполне укладывалось в логику взбодоражившего общественность призыва руководства ВАС РФ рассматривать налоговые споры на основе анализа реальных экономических отношений, а не формального применения законов (как при реализации этой установки обеспечить конституционный принцип определенности норм налогового законодательства, остается неразрешимой загадкой).

Нужна ли была такая победа?

Требование налогоплательщика признать недействующим положение письма Минфина России об отсутствии необходимости повторного восстановления сумм налога на добавленную стоимость в случае дальнейшего использования основных средств в операциях, облагаемых по налоговой ставке 0%, мотивировалось тем, что в данной части разъяснение Минфина России лишено какого-либо смысла. Ведь в целях применения подпункта 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ понятия «товар» и «основные средства» являются идентичными.

С аргументацией суд не согласился, отметив на основе анализа норм ПБУ

НДС по основным средствам, которые используются в производстве товаров, реализуемых как на внутреннем рынке, так и в таможенном режиме экспорта, подлежит вычету полностью в момент постановки на учет этих основных средств.

6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н) и главы 25 НК РФ, что для целей налогообложения и бухгалтерского учета, показатели которого применяются при исчислении налогов, понятия «товар» и «основное средство» имеют различные правовые значения. Поэтому толкование обществом упомянутых терминов для целей налога на добавленную стоимость, расходящееся с их значением, используемым Налоговым кодексом РФ, является ошибочным.

Как представляется, суд был неправ. Не вдаваясь в понятийные тонкости,

Кстати

Логика постановления Президиума ВАС РФ от 21.06.2012 № 2676/12 представляется далеко небезупречной. С одной стороны, было сказано, что Налоговый кодекс РФ предусматривает возможность предоставления налоговых преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими налогоплательщиками, включая право не уплачивать налоги либо уплачивать их в меньшем размере. С этой точки зрения объяснимо предоставление права не вести раздельный учет при выполнении правила 5% только производственным организациям, по определению находящимся в менее благоприятном экономическом положении (менее рентабельным), чем организации торговли.

С другой стороны, воля законодателя выявлена на основе аргумента о том, что предоставление преимуществ, связанных исключительно с налоговым учетом сумм НДС, лишь хозяйствующим субъектам, осуществляющим деятельность в сфере производства товаров (работ, услуг), не дает экономического эффекта в виде уменьшения налогового бремени. Ведь объект обложения этим налогом возникает при реализации товаров (работ, услуг), а не в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), для осуществления которых приобретаются сырье, материалы, средства производства, работы и услуги сторонних организаций.

У этой позиции три изъяна. Во-первых, предоставление преимуществ в сфере налогообложения осуществляется не только в виде прямого уменьшения налогового бремени, но и в форме освобождения от определенных налогово-учетных или налоговых технических обязанностей (п. 4 ст. 5 НК РФ). Если, как указывал Конституционный суд РФ, возложение дополнительной обязанности на налогоплательщика ухудшает его положение (см. например, Определение КС РФ от 07.02.2002 № 37-0), то освобождение от обязанности – в данном случае от ведения раздельного учета – вполне может считаться улучшением, предоставлением преимуществ.

Во-вторых, в рассматриваемой ситуации уменьшение налогового бремени связано не с возникающим при реализации объектом налогообложения – уменьшением налоговой базы, а с увеличением вычетов по НДС, которые производятся до реализации — при принятии к учету товаров (работ, услуг), имущественных прав.

И, в-третьих, средствами налогообложения законодатель решает не только вопросы повышения экономической эффективности, но и, в частности, стимулирования определенных, пусть даже заведомо экономически низкоэффективных, но государственно необходимых видов деятельности. В данном случае – производственной.

общество исходило из буквального смысла формулировки подпункта 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ: «товаров (работ, услуг), в том числе основных средств». По правилам русского языка то, что «в том числе», вполне может именоваться и более широким понятием, частью которого оно является.

Вряд ли кому придет в голову на основании фразы «товары, в том числе продукты питания» говорить, что продукты питания – это не товары. Многократное использование союза «в том числе» в главе 21 НК РФ эту логику полностью подтверждает.

Причем законодатель использует в главе 21 НК РФ формулу «товары, в том числе основные средства» далеко не всегда, когда говорит о товарах, а только тогда, когда считает, что на основные средства распространяются правила, применяемые к товарам вообще (ко всем их видам). Например, именно на том обстоятельстве, что в подпункте 1 пункта 2 статьи 171 и абзаце 2 пункта 1 статьи 172 НК РФ эта формула не используется, основывается уже упоминавшийся вывод о том, что Налоговый кодекс РФ не ставит применение налоговых вычетов по приобретенным (ввезенным) основным средствам в зависимость от использования этого оборудования для осуществления операций, признаваемых объектами обложения (постановление Президиума ВАС РФ от 15.05.2007 № 485/07).

Можно также указать на мнение ВАС РФ: определения, сформулированные в одной главе Налогового кодекса РФ, к ситуациям другой его главы неприменимы. С этим мнением согласились и Минфин России, и налоговые органы (постановление Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 № 3009/042004, письмо Минфина России от 14.03.2007 № 03-02-07/2-44 и др., письмо УФНС России по г. Москве от 06.10.2006 № 20-12/89193 и др.).

Тем не менее, покритиковав понимание вопроса налогоплательщиком, коллегия ВАС РФ отметила, что вопросы о количестве случаев восстановления сумм налога на добавленную стоимость в отношении одного и того же объекта основных средств Налоговым кодексом РФ не решены. Поэтому разъяснение, содержащееся во втором предложении абзаца 6 письма Минфина России, об отсутствии у налогоплательщика обязанности повторно восстанавливать

суммы налога на добавленную стоимость также не основано на нормах Налогового кодекса РФ.

Итогом этих выводов стало признание недействующим второго предложения абзаца 6 письма Минфина России, согласно которому в случае дальнейшего использования основных средств в операциях, облагаемых по нулевой ставке, суммы налога, принятые к вычету, по второму восстановлению не подлежат.

Зададимся снова вопросом: на пользу ли налогоплательщикам данное решение с учетом его аргументации судом? Думаю, что скорее нет, чем да. Ведь теперь ничто не мешает налоговому инспектору требовать от организации постоянного «кругового» восстановления НДС по основным средствам, участвующим в реализации экспортируемых товаров. ☺

С.Ю. Овчинникова, Е.Н. Королева, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Нужно ли подтверждать статус субъекта малого предпринимательства

Организация (г. Москва) соответствует условиям, определенным для субъекта малого предпринимательства.

Должна ли организация подтверждать статус субъекта малого предпринимательства и подавать заявление на внесение в реестр субъектов малого предпринимательства? Может ли организация сдавать бухгалтерскую (финансовую) отчетность за 2012 год по формам, предусмотренным для субъектов малого предпринимательства, без подтверждения статуса субъекта малого предпринимательства? Может ли организация не применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»?

Субъекты малого и среднего предпринимательства имеют право на внесение сведений о них в Реестр субъектов малого и среднего предпринимательства Москвы в добровольном порядке.

Отношения, возникающие между юридическими лицами, физическими лицами, органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления в сфере развития малого и среднего предпринимательства, регулирует Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (далее – Закон № 209-ФЗ). Закон № 209-ФЗ определяет понятия субъектов малого и среднего предпринимательства, инфраструктуры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства, виды и формы такой поддержки.

Федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ, органы местного самоуправления, оказывающие поддержку субъектам малого и среднего предпринимательства, ведут реестры субъектов

малого и среднего предпринимательства – получателей такой поддержки (п. 1 ст. 8 Закона № 209-ФЗ).

Согласно части 5 статьи 1 и части 1 статьи 9 Закона г. Москвы от 26.11.2008 № 60 «О поддержке и развитии малого и среднего предпринимательства в городе Москве», в Москве вместе с Реестром субъектов малого и среднего предпринимательства – получателей поддержки ведется Реестр субъектов малого и среднего предпринимательства Москвы, который представляет собой систематизированную базу данных о субъектах малого и среднего предпринимательства.

Субъекты малого и среднего предпринимательства имеют право на внесение сведений о них в Реестр субъектов малого и среднего предпринимательства Москвы в добровольном порядке.

Пунктом 9 постановления Правительства Москвы от 08.12.2009

Специальная регистрация юридических лиц в качестве субъектов малого предпринимательства законом не установлена.

№ 1338-ПП «О функционировании Реестра субъектов малого и среднего предпринимательства Москвы» установлено, что на территории Москвы добровольное внесение претендента на поддержку в Реестр субъектов малого и среднего предпринимательства Москвы является подтверждением соответствия данного претендента условиям отнесения к субъектам малого и среднего предпринимательства.

Обращаем внимание, что специальная регистрация юридических лиц в качестве субъектов малого предпринимательства законом не установлена. Также законодательно не установлено какой-либо специальной процедуры подтверждения со стороны государственных органов статуса субъекта малого предпринимательства.

Таким образом, статус субъекта малого предпринимательства не зависит от факта регистрации организации в Реестре субъектов малого и среднего предпринимательства г. Москвы.

Пунктом 1 статьи 4 Закона № 209-ФЗ предусмотрены критерии отнесения юридических лиц (внесенных в ЕГРЮЛ) к субъектам малого предпринимательства.

Так, для отнесения коммерческой организации к субъектам малого предпринимательства необходимо ее соответствие следующим условиям:

1) суммарная доля участия РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) организации не должна превышать 25% (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам,

не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 25%;

2) средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать 100 человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия – до 15 человек;

3) выручка от реализации без учета НДС или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством РФ для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства (постановлением Правительства РФ от 22.07.2008 № 556 (далее – постановление № 556) для малых предприятий установлено предельное значение выручки – 400 млн руб.).

Пунктом 2 статьи 7 Закона № 209-ФЗ предусмотрено, что в целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства в РФ федеральными законами и иными нормативными правовыми актами РФ может предусматриваться упрощенная система ведения бухгалтерской отчетности для малых предприятий, осуществляющих отдельные виды деятельности.

Принцип упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства отражен в пункте 3 статьи 20 Закона № 402-ФЗ.

В Информации Минфина России № ПЗ-10/2012 в разделе «Правила ведения бухгалтерского учета» сообщается:

«В соответствии с частью 1 статьи 30 Федерального закона № 402-ФЗ до утверждения федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, предусмотренных этим Федеральным законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти до дня вступления в силу Федерального закона № 402-ФЗ».

Субъект малого предпринимательства имеет право формировать годовую бухгалтерскую отчетность в упрощенном порядке, предполагающем составление

К сведению

Постановлением Правительства РФ от 09.02.2013 № 101 (далее – Постановление № 101) постановление № 556 признано утратившим силу. Постановление № 101 вступило в силу с 15 февраля 2013 года и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2013 года.

Постановлением № 101 установлены предельные значения выручки для субъектов малого и среднего предпринимательства аналогичные тем, которые содержались в постановлении № 556:

- для микропредприятий – 60 млн руб.;
- малых предприятий – 400 млн руб.;
- средних – 1 млрд руб.

бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Иные формы бухгалтерской отчетности (приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках) должны формироваться субъектом малого предпринимательства при необходимости отражения в них наиболее важной информации, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Это следует из пункта 85 Положения по ведению бухгалтерского учета (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) и пункта 6 приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Субъектам малого предпринимательства предоставлено право не применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, далее – ПБУ 18/02), что прямо предусмотрено пунктом 2 данного Положения.

Учитывая изложенное, полагаем, что, если организация соответствует критериям, установленным пунктом 1 статьи 4 Закона № 209-ФЗ для отнесения юридических лиц к субъектам малого предпринимательства, она имеет право формировать годовую бухгалтерскую отчетность в упрощенном порядке и не применять ПБУ 18/02. При этом

не имеет значения, зарегистрирована или нет организация в реестре субъектов малого и среднего предпринимательства.

Подпунктом 5 пункта 1 статьи 23 НК РФ предусмотрена обязанность представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, за исключением случаев, когда организация в соответствии с Законом № 402-ФЗ не обязана вести бухгалтерский учет.

При этом подтвердить ИФНС статус субъекта малого предпринимательства организация, на наш взгляд, может следующими документами:

- список участников организации, который содержит сведения о размере доли, принадлежащей каждому участнику;
- сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год с отметкой налоговой инспекции (согласно пункту 3 статьи 80 НК РФ, представляются в налоговый орган не позднее 20 января текущего года (форма утверждена приказом ФНС от 29.03.2007 № ММ-3-25/174@));
- данные о выручке от реализации товаров (работ, услуг) (годовая налоговая отчетность, отчет о прибылях и убытках). ☺

Субъектам малого предпринимательства предоставлено право не применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

В.В. Бородина, аудитор, член ИПБ России

Н.П. Родинова, докт. экон. наук, профессор, аудитор, руководитель учебно-методического центра по подготовке и аттестации профессиональных бухгалтеров, член ИПБ России

Кассовые операции: типичные нарушения

Аудиторская практика показывает, что, несмотря на применяемые средства автоматизации учета, организации по-прежнему допускают немало ошибок в порядке ведения кассовых операций и оформления кассовых документов. Рассмотрим наиболее типичные ошибки.

Документирование кассовых операций является неотъемлемой частью общей системы документооборота любого юридического лица независимо от организационно-правовой формы. Поэтому

контроль за правильностью оформления документов бухгалтерского и налогового учета и отчетности является обязательной составляющей внутреннего контроля в каждой организации.

Нарушения и злоупотребления возникают при отражении в авансовых отчетах остатка или перерасхода предыдущего аванса.

Как известно, с 1 января 2013 года вступил в силу Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», согласно которому унифицированные формы первичных учетных документов перестали быть обязательными. Однако Минфин России в Информации № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» отметил, что обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

Таким образом, документы по учету кассовых операций, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88, продолжают действовать. А значит, оформлены они должны быть по установленным правилам.

Заполнение кассовых документов

Самыми распространенными ошибками в заполнении приходных и расходных кассовых ордеров являются:

- небрежность в заполнении отдельных строк, если формы заполняются вручную, и смещение строк, если заполняются на компьютере;
- отсутствие номеров приходных и расходных кассовых ордеров, авансовых отчетов;
- отсутствие в приходных и расходных кассовых ордерах корреспондирующих счетов и субсчетов;
- отсутствие или неверное указание в строке «Приложение» приходного и расходного кассового ордера реквизитов прилагаемых документов (накладных, счетов-фактур, доверенностей и т.д.);
- не правильное выделение сумм НДС;
- отсутствие или неразборчивое заполнение фамилий, имен и отчеств лиц, подписывающих кассовые документы;
- подчистки, помарки, исправления не по установленным правилам (в случае если их исправление предусмотрено действующими правилами).

Что касается других кассовых документов, то большое число ошибок бухгалтеры допускают при оформлении

авансовых отчетов и кассовых книг. Например, в авансовых отчетах часто обнаруживается, что ссылки на даты прилагаемых документов не совпадают с фактическими датами первичных документов, принятых к учету. При большом количестве прилагаемых документов нередко ошибки в подсчете сумм.

Нарушения и злоупотребления возникают при отражении в авансовых отчетах остатка или перерасхода предыдущего аванса. Бухгалтеры пренебрегают необходимостью регистрировать все авансовые отчеты в отдельном журнале, что приводит к нарушениям последовательности в их оформлении.

Некоторые бухгалтеры и кассиры не придают значения подписям в авансовых отчетах. Тем не менее все предусмотренные формой авансового отчета подписи должны иметь место.

Иногда после составления и утверждения авансового отчета в текст оборотной стороны формы авансового отчета возникают дополнительные пояснения.

Это часто случается при утере некоторых оправдательных документов и их обнаружении по истечении некоторого времени.

Несмотря на это, подобные пояснения недопустимы даже с оговорками. Необходимо приложить другой авансовый отчет, сделав пометку «приложение» или «дополнение» с другой датой, текстом и подписями.

При этом необходимо сделать записи с дополнительными бухгалтерскими проводками по дополнительным суммам. Важно, чтобы оба документа были понятны и не возникали разночтения. Уместно отметить, что в конце перечня оправдательных документов необходимо поставить знак «Z». Это исключит возможные приписки.

Особо следует остановиться на ошибках, допускаемых при заполнении кассовой книги, в частности, на неоговоренных исправлениях. Прежним Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации (утв. решением Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.1993 № 40), а также письмами ЦБ РФ от 17.02.1994 № 14-4/35 и от 16.03.1995 № 14-4/95, которыми были направлены разъяснения по отдельным вопросам «Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации»), было установлено, что подчистки

и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера организации или лица, его заменяющего (п. 23 Порядка).

В новом Положении о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 12.10.2011 № 373-П, далее – Положение № 373-П) в главе 5 «Порядок ведения кассовой книги» прежняя запись не сохранена. Однако в пункте 2.1 главы 2 «Организация работы по ведению кассовых операций» отмечено, что внесение исправлений в кассовые документы не допускается. Указанное требование отнесено ко всем кассовым документам, а не только к кассовой книге, как это было раньше.

Следует также отметить, что Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не содержит запрета на внесение исправлений в кассовые и банковские документы. Но данное обстоятельство не означает, что с 1 января 2013 года такие исправления разрешены.

Дело в том, что в части 7 статьи 9 Закона № 402-ФЗ содержится оговорка: «если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета». В данном случае таким актом является Положение № 373-П.

Некоторые бухгалтеры (кассиры) отражают операции с денежной наличностью в кассовой книге не за каждый день, а один раз, например, за 5, 7, 10 дней. Допустим, «Касса за 8 – 15 февраля 2013 г.» (то есть отражаются суммы по операциям с 8 по 15 февраля).

Такое отражение кассовых операций нарушает требования пунктов 5.2. – 5.6 Положения № 373-П, согласно которым записи в кассовой книге 0310004 осуществляются кассиром по каждому приходному кассовому ордеру 0310001 (расходному кассовому ордеру (0310002)), оформленному на полученные (выданные) наличные деньги.

Весьма частым нарушением является исправление в кассовых книгах остатков денежных сумм на конец рабочего дня и количества приходных и расходных кассовых ордеров. Это может возникать в тех случаях, когда не ведется учет приходных и расходных кассовых ордеров,

то есть отсутствует «Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов», что противоречит требованиям Положения № 373-П. Практика аудита показала, что названный журнал отсутствует в организациях, где количество кассовых операций невелико, и бухгалтеры (кассиры) не регистрируют приходные и расходные кассовые ордера, делая затем ошибки и исправления в кассовой книге. Такая же ситуация характерна для некоторых торговых организаций, в которых совершается большое количество кассовых операций. В этом случае **речь идет об умышленном искажении учетных записей.**

Лимит остатка наличных денег

Согласно пункту 1.3 Положения № 373-П, лимит остатка наличных денег юридическое лицо и индивидуальный предприниматель определяют в соответствии с приложением к Положению № 373-П. Юридическое лицо, индивидуальный предприниматель обязаны хранить на банковских счетах в банках наличные деньги сверх установленного в соответствии с пунктами 1.2 и 1.3 указанного Положения лимита остатка наличных денег (п. 1.4 Положения № 373-П).

Накопление юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий, выплат, включенных в соответствии с методологией, принятой для заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения, в фонд заработной платы и выплаты социального характера, включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем в эти дни кассовых операций. В других случаях накопление в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем не допускается.

Техническое оснащение кассы

Мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении

Весьма частым нарушением является исправление в кассовых книгах остатков денежных сумм на конец рабочего дня и количества приходных и расходных кассовых ордеров.

При отсутствии специального работника на другого работника для ведения кассовых операций, в том числе и выдачи заработной платы, должен быть издан распорядительный документ.

кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем. Так сказано в пункте 1.11 Положения № 373-П.

К сожалению, на данный момент отсутствуют разъяснения о том, как на практике обеспечить выполнение требований указанного пункта. По мнению авторов, в связи с актуальностью вопросов сохранности наличных денег для организаций необходимо обратиться к уже отмененному письму ЦБ РФ от 04.10.1993 № 18 «Об утверждении «Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации» (вместе с «Порядком ...», утв. ЦБ РФ 22.09.1993 № 40).

В указанном документе содержались «Рекомендации по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке» (приложение № 2) и «Единые требования по технической укрепленности и оборудованию сигнализацией помещений касс предприятий» (приложение № 3). И хотя они перестали быть обязательными, создание в каждой организации необходимых условий, обеспечивающих сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке, позволит не допустить соответствующих нарушений.

Если основываться на названных Рекомендациях и Единых требованиях, чаще всего встречаются следующие нарушения:

Контроль за соблюдением кассовой дисциплины

До 2012 года вопросы проверки кассовой дисциплины, лимита остатка денежных средств в кассе организации были прерогативой банка, в котором был открыт расчетный счет налогоплательщика. С 19 февраля 2012 года начал действовать «Административный регламент исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей» (утв. приказом Минфина России от 17.10.2011 № 133н).

Контроль и надзор за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей в том виде, в котором он установлен Административным регламентом, существенно отличается от обычных проверок банками соблюдения кассовой дисциплины. В соответствии с Административным регламентом, кроме проверок соблюдения кассовой дисциплины, проверяются также контрольно-кассовая техника, бланки строгой отчетности, полнота учета выручки, регистры бухгалтерского и налогового учета.

- отсутствие металлической решетки на дверях и окнах по всему офису. Сейф для хранения денежных средств находится в кабинете главного бухгалтера и не прикреплен к строительным конструкциям;
- отсутствие обособленного, изолированного помещения кассы, предназначенного для выдачи, приема и временного хранения денежных средств. Касса находится не в специальном помещении, а в помещении расчетного отдела бухгалтерии;
- отсутствие в помещении кассы металлической двери, окна для выдачи денег, сейфа. Денежные средства организации хранятся в одном сейфе с денежными средствами другого юридического лица.

Осуществление операций неустановленными лицами

Весьма распространенным нарушением является выдача заработной платы и других выплат не кассиром, а другим лицом без документального подтверждения его полномочий. Это нарушает требования пунктов 2.1 и 2.2 главы 2 «Организация работы по ведению кассовых операций» Положения № 373-П.

В них указано, что кассовые документы юридического лица, индивидуального предпринимателя оформляются:

- главным бухгалтером;
- бухгалтером или другим работником (в том числе кассиром), определенным руководителем по согласованию с главным бухгалтером (при наличии) путем издания распорядительного документа юридического лица, индивидуального предпринимателя;
- руководителем (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера).

Таким образом, при отсутствии специального работника на другого работника для ведения кассовых операций, в том числе и выдачи заработной платы, должен быть издан распорядительный документ. Заметим, что, согласно пункту 2.2 Положения № 373-П, в случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем кассовые документы подписываются руководителем.



MASKATAPE® – новый инструмент декора

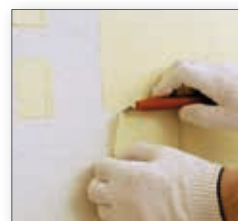


Пришло время обновить дизайн интерьера вашей квартиры – воспользуйтесь самоклеющейся лентой для моделирования трафаретных композиций Maska Tape.

Это современный очень удобный инструмент для домашних мастеров и профессиональных дизайнеров.

Порядок работы прост:

- нужно выровнять стены и нанести выбранный фон практически любой краской;
- аккуратно наклеить пленку Maska Tape;
- нанести эскиз, вырезать трафарет и покрасить.



Maska Tape дает полную свободу в выборе инструмента для рисования: валики, кисти малярные и трафаретные, аэрозольные баллоны, аэрограф и так далее.

Для получения дополнительного декоративного эффекта можно производить нанесение поверхностного изображения с помощью последующих трафаретных слоев. При этом нанесение второго или третьего слоев следует делать только после полного высыхания нанесенной краски.

В каждый рулон ленты Maska Tape упакована подробная инструкция по применению и небольшой каталог возможных трафаретных композиций.



Купить ленту и пройти мастер-класс по ее использованию, а также подобрать подходящий рисунок и колеровку в Москве можно по адресу:

**ул. Минская, д. 10,
магазин «Дом краски на Минской»
(ст. метро «Филевский парк»)
Тел. +7 (495) 775-05-00**

Проектирование, изготовление строительных деталей и сборка домов

*Строим дома
с 1996 года!*

Объединение двух строительных компаний «1 ДСК» и «АЛЬФА-ПЛЮС» позволило существенно снизить затраты на строительство загородных коттеджей, домов из бруса, бань и хозяйственных построек.

Особенно популярна канадская технология строительства – ее преимущества очевидны:

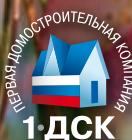
- домам не свойственна усадка;
- дома можно оборудовать любыми видами отопления;
- проект дома может быть абсолютно любым;
- дома легкие, а это существенная экономия на фундаменте;
- дому подходят любые виды отделки;
- низкая стоимость постройки;
- долговечность;
- теплоизоляционные свойства полностью будут соответствовать климату местности.

Проектно-сметная документация разрабатывается бесплатно!



Пора строиться!

Действительным членам ИПБ Московского региона предоставляются льготные условия!



Телефон единого справочного центра
8-800-777-01-93 (звонок бесплатный)
www.alfa-plus.ru

