



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№3 | 2014

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

**Перспективы
подготовки
организация-
ми корпора-
тивной инте-
грированной
отчетности**

с. 19

**Экспортные
операции
от «А» до «Я»**

с. 24

**Статья 149
НК РФ –
льготы или
не льготы?**

с. 32

**Добровольное
медицинское
страхование
работников**

с. 47



*Вместе
к новым успехам!*



Международные стандарты финансовой отчетности: «Базовый кейс по МСФО» и кейс «Новое в МСФО с 2013 года»

В рамках сближения российских ПБУ с Международными стандартами финансовой отчетности (и принятия Россией всех МСФО) специалист, занимающийся бухгалтерским учетом и отчетностью, должен знать и РПБУ, и МСФО. В соответствии статьей 20 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и пунктом 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» по ситуациям, неурегулированным РПБУ, необходимо руководствоваться положениями соответствующих стандартов МСФО.

Финансовая отчетность по МСФО не содержит правил и инструкций, базируется на профессиональном суждении и оценках составителей отчетности. МСФО – не набор нормативных документов, это – образ финансового мышления, понимание принципов (Концептуальных основ финансовой отчетности). Применение МСФО (и обновленных ПБУ) требует знания ВСЕЙ системы стандартов МСФО в целом.

Каждый слушатель программы «Базовый кейс по МСФО» получает объемный раздаточный материал по кейсам «База» и «Новое с 2013 года». Авторская методика изложения программы построена на сравнении требований российских ПБУ с требованиями МСФО и на использовании тестовых тренингов.

Профессионалы, имеющие аттестат ИПБ России (любой специализации) получают **2 сертификата ИПБ России о повышении профессионального уровня по 40 часам**, а также, прослушав программу «Базовый кейс по МСФО», могут получить дополнительный аттестат ИПБ России по специализации «Профессиональный бухгалтер по МСФО».

Лектор: Каневская Алла Владимировна – канд. экон. наук с 1987 года, доцент кафедры финансов МЭЛИ, аккредитованный преподаватель ИПБ России, квалифицированный специалист по Международным стандартам финансовой отчетности, имеет сертификат мастер-класса преподавателей ИПБ России и IFRS Foundation.

Профессиональная деятельность: главный бухгалтер коммерческих организаций – 10 лет; генеральный директор коммерческой организации – 9 лет; преподаватель финансовых дисциплин в вузах – 12 лет; ведущий преподаватель учебно-методических центров ИПБ России – 10 лет.

Печатные работы: методические и научные работы в сфере экономики и финансов. Авторские учебные пособия по МСФО и их обновленные редакции по состоянию на 2014 год: «Базовый курс МСФО», «Практикум по МСФО», «Новое в МСФО», «Трансформация отчетности в формат МСФО».

Адрес проведения: **ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3** (5 мин. от метро «Пушкинская», «Тверская»)

Время проведения: **с 18:00 до 21:00.**

Желающие повысить свой профессиональный уровень могут заполнить заявку участника на сайте www.ipbmr.ru (в разделе «Мероприятия ИПБ России») и отправить ее по электронной почте pk@ipbr.org.

ПОДРОБНАЯ ИНФОРМАЦИЯ:

- по телефону +7 (495) 720 54 55
- на сайте www.ipbr.org (в разделе «Повышение профессионального уровня»)
- на сайте www.ipbmr.ru (в разделе «Мероприятия ИПБ России»)

4 НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ



Как выделить в налоговом учете расходы на приобретение недвижимости, если ее стоимость включает стоимость земельного участка? Можно ли учитывать выплаченные суточные, не предусмотренные внутренними документами? Правомерно ли учитывать лизинговые платежи, когда объект лизинга переведен на консервацию? На эти вопросы отвечает **Д.В. ОСИПОВ** (Минфин России).

15 НОВЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ КОДЕКСЕ РФ



С 1 января 2015 года вступит в силу большинство положений Федерального закона от 20.04.2014 № 81-ФЗ, который внес существенные изменения во вторую часть Налогового кодекса РФ. Эти изменения направлены на сближение бухгалтерского и налогового учета. **А.М. РАБИНОВИЧ**, главный методолог ЗАО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ/Аудит», рассматривает основные положения закона.

38 ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ



Эффективность функционирования внутреннего контроля в организациях зависит от формирования объективной, оперативной, достоверной и качественной информации. Вся необходимая для контроля внешнеэкономической деятельности информация должна поступать в соответствующее место в нужное время и с необходимой степенью точности и сжатия. О том, как организовать такой контроль – в статье **Л.В. ЧХУТИАШВИЛИ**, аудитора, члена ИПБ Московского региона.



Место действия – Московский регион

2 Новости региона

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 4 Налог на прибыль организаций
Д.В. Осипов
- 9 Налог на доходы физических лиц
К.В. Котов
- 12 Имущественные налоги
А.В. Сорокин

Профессиональная бухгалтерия

- 15 Новые изменения в Налоговом кодексе РФ
А.М. Рабинович
- 19 Перспективы подготовки организациями корпоративной интегрированной отчетности
Л.В. Чхутиашвили
- 24 Экспортные операции от «А» до «Я»
Ю.Л. Сяницына
- 32 Статья 149 НК РФ – льготы или не льготы?
А.М. Рабинович
- 38 Организация внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности
Л.В. Чхутиашвили
- 43 Предмет лизинга на консервации
С.А. Арыков, Е.Н. Королева
- 47 Добровольное медицинское страхование работников
К.Г. Завьялов

Новости региона

Внебюджетные фонды: уведомление об открытии (закрытии) счета

Московское отделение ФСС России (<http://r77.fss.ru>) напомнило, что с 1 мая 2014 года утратили силу пункт 1 части 3 статьи 28 и статья 46.1 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (Федеральный закон от 02.04.2014 № 59-ФЗ).

Данные изменения отменяют обязанность юридических лиц и индивидуальных предпринимателей уведомлять государственные внебюджетные фонды об открытии (закрытии) банковского счета.

В Московской области приняты поправки в закон о льготном налогообложении

Министерство инвестиций и инноваций Московской области (<http://mii.mosreg.ru>) сообщило, что депутаты Мособлдумы на заседании 24 апреля приняли поправки в закон «О льготном налогообложении в Московской области». Эти поправки дадут инвесторам существенные финансовые послабления при реализации проектов в Подмосковье.

Согласно документу, минимальные пороговые значения объема инвестиций для предоставления налоговых льгот были снижены с 5 до 3 млрд руб. – для стратегических проектов, с 3 до 1 млрд руб. – для приоритетных проектов и с 300 до 50 млн руб. – для значимых проектов.

Нормы направлены на привлечение частных инвестиций в проекты с длительными сроками возврата средств или невысокой доходностью. В число приоритетных для Московской области проектов входят строительство индустриальных парков, гостиниц, инженерной инфраструктуры, заводов ТБО, объектов образования, здравоохранения

и социального обслуживания, высоко-технологичного и инновационного сектора, офисных комплексов.

Эти проекты получают льготную ставку по налогу на имущество организаций на 8 лет на период строительства объекта. Кроме того, будет снижена ставка по налогу на прибыль на 4,5% на 5 лет. Для малого бизнеса предусмотрено снижение ставки по налогу на прибыль и на имущество на срок от 3 до 5 лет. Налоговые льготы предоставляются инвесторам при условии ввода объектов в эксплуатацию до 1 января 2020 года.

Москва: пониженная ставка налога на прибыль для организаций нефтяной отрасли

Департамент экономической политики и развития г. Москвы (<http://www.dep19.ru>) разместил сообщение о том, что в Мосгордуму внесен проект закона об установлении пониженной ставки налога на прибыль для организаций нефтяной отрасли.

Законопроект подготовлен в целях сохранения и увеличения налогового потенциала Москвы. Его принятие позволит закрепить присутствие и дополнительно привлечь в город крупнейших налогоплательщиков нефтяной отрасли. Действие законопроекта распространяется как на отдельные организации, так и на консолидированные группы налогоплательщиков (КГН).

Проектом предусмотрено, что право на применение пониженной ставки налога на прибыль возникает у налогоплательщиков при одновременном выполнении следующих условий.

Во-первых, доля выручки организации от реализации нефти и нефтепродуктов должна составлять более 70% (50% – для КГН) от общего объема выручки за календарный год, предшествующий году, в котором применяется пониженная ставка налога. Для компаний, являющихся участниками КГН, доля рассчитывается от суммарной выручки организаций, входящих в состав группы.

Во-вторых, сумма исчисленного и уплаченного в бюджет Москвы налога по пониженной ставке должна составлять более 1 млрд руб., а для организаций, являющихся участниками КГН, – более 5 млрд руб.

Какие изменения планируются в налогообложении московской недвижимости

Департамент экономической политики и развития г. Москвы, проведя анализ правоприменения по итогам первого квартала 2014 года, предлагает внести изменения в Закон о налогообложении имущества крупнейших торговых и офисных объектов исходя из кадастровой стоимости. Об этом сообщается на сайте Департамента.

Анализ выявил наличие нескольких системных факторов, ведущих к снижению доходного потенциала Москвы по налогу на имущество организаций в 2014 году. В первую очередь, это касается распространения «серых» схем, позволяющих выводить обозначенные объекты из-под действия закона. По самым скромным подсчетам, это почти четверть от общей площади объектов.

Так, собственниками более 5 млн кв. м (15,7% от общей площади объектов) выступают физические лица, не являющиеся плательщиками налога на имущество организаций. В этой связи обращают на себя внимание факты перерегистрации офисных центров на отдельных граждан, пользующихся льготами.

Опыт также показал, что существенную часть объектов и помещений в них собственники раздробили между компаниями, использующими упрощенную систему или применяющими налоговые льготы (2,3 млн кв. м, или 7,2%). При этом оказалось, что в Москве зарегистрированы крупные, под 20 тыс. кв. м, объекты, использующие упрощенную систему налогообложения, введенную для малого бизнеса. При условии, что стоимость подобных объектов превышает 5 млн долларов, понятно, что ни о каком малом бизнесе речь здесь не идет.

Многие из приведенных схем не смогут работать в городе, начиная уже со следующего года. Благодаря федеральным законодательным инициативам удалось «закрыть лазейки» в налоговом законодательстве. Таким образом, с 2015 года тема дискредитации малого бизнеса столицы будет закрыта.

С учетом проведенного анализа ДЭПиР предлагает внесение изменений в действующее городское законодательство. Главное изменение – внесение уточнений, без которых под действие новой системы с будущего года подпадали все без исключения объекты торгово-офисной недвижимости.

Определено, что максимальной «планкой» для таких объектов станет площадь 2000 кв. м и выше. По мнению налоговых аналитиков, этот шаг представляется оправданным, исходя из более высокой доли полезных площадей, характерной для объектов от 2 до 5 тыс. кв. м по сравнению с большими помещениями. Предполагается, что переход к применению налога от кадастровой стоимости в их отношении должен привести к экономически более справедливому распределению налоговой нагрузки и выравниванию ее уровня между различными категориями объектов.

Во-вторых, помимо торгово-офисных центров, расположенных на земельных участках профильного использования, к сфере применения закона с 2015 года отнесены объекты делового или коммерческого назначения на земельных участках с иным разрешенным использованием. Речь о тех из них, которые по факту используются как офисы. Иными словами, основным критерием должно выступать именно фактическое использование объекта. В отношении таких объектов устанавливается нижний порог также в 2000 кв. м.

В-третьих, предлагается отнести к облагаемым налогом по новой системе объектам встроенно-пристроенные нежилые помещения – крупные магазины, расположенные в стилобатах, площадью свыше 2000 кв. м. Такое изменение направлено на выравнивание уровня налоговой нагрузки в отношении крупных отдельно стоящих и интегрированных объектов.

Мэр Москвы С. Собянин поручил скорректировать нормы данного законопроекта, увеличив минимальную площадь объектов, которые будут облагаться налогом по кадастровой стоимости с 2 до 3 тыс. кв. м, а льготную ставку распространить как на объекты торговли и общепита, так и на гостиницы, расположенные и (или) примыкающие к пешеходным зонам столицы. Откорректированный законопроект до конца апреля будет внесен в Московскую городскую думу.

Налог на прибыль организаций

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



Д.В. Осипов

Как выделить стоимость недвижимости

Каков порядок учета для целей налогообложения расходов на приобретение недвижимого имущества в случае, если стоимость, за которую реализуется недвижимое имущество, включает в себя стоимость земельного участка, на котором оно находится?

Граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Это следует из пунктов 1 и 4 статьи 421 ГК РФ.

Условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами (ст. 422 ГК РФ).

Если иное не предусмотрено законом или договором продажи недвижимости, установленная в нем цена здания, сооружения или другого недвижимого имущества, находящегося на земельном участке, включает цену передаваемой с этим недвижимым имуществом соответствующей части земельного участка или права на нее (п. 2 ст. 555 ГК РФ).

Следовательно, в договоре продажи недвижимого имущества можно предусмотреть, что стоимость его реализации будет включать в себя стоимость земельного участка, на котором такая недвижимость находится.

Также можно предусмотреть, что стоимость реализации недвижимости не будет включать в себя стоимость земельного участка, указав эту стоимость отдельно. Если же это предусмотрено не будет, то, как и в первом случае, стоимость реализации недвижимости в силу пункта 2 статьи 555 ГК РФ будет включать в себя стоимость земельного участка, на котором такая недвижимость находится.

В соответствии с пунктом 1 статьи 256 НК РФ амортизируемым имуществом в целях главы 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если

иное не предусмотрено главой 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

Следовательно, расходы на приобретение недвижимого имущества необходимо учитывать равномерно путем начисления амортизации по нему, поскольку амортизация признается в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным статьями 259, 259.1, 259.2 и 322 НК РФ (п. 3 ст. 272 НК РФ).

Только в случае реализации такого имущества его остаточная стоимость может быть учтена одновременно, поскольку подпунктом 1 пункта 1 статьи 268 НК РФ установлена возможность уменьшить доходы от реализации амортизируемого имущества на его остаточную стоимость.

Пунктом 2 статьи 256 НК РФ определено, что не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 268 НК РФ, при реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) налогоплательщик вправе уменьшить доходы от такой операции на цену приобретения (создания) этого имущества, а также на сумму расходов, указанных в абзаце 2 пункта 2 статьи 254 НК РФ.

Получается, что земля не подлежит амортизации, а расходы на ее приобретение могут быть учтены только в момент ее реализации. Аналогичного мнения

Размер возмещаемых суточных должен быть определен в коллективном договоре или локальном нормативном акте.

придерживается Минфин России в своем письме от 28.03.2012 № 03-03-06/2/32.

Иной порядок учета расходов на приобретение земли содержится в статье 264.1 НК РФ. Однако он применяется только в отношении расходов на приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках.

Специальный порядок налогообложения в случае, когда договором продажи недвижимого имущества ничего не предусмотрено или предусмотрено, что стоимость его реализации будет включать в себя стоимость земельного участка, положениями главы 25 НК РФ не установлен. Если такая ситуация произошла, следует руководствоваться теми нормами, которые описаны выше.

Стоимость земли необходимо отделить от стоимости недвижимого имущества и, следовательно, стоимость недвижимого имущества учитывать в расходах для целей налогообложения путем начисления амортизации, а стоимость земли учесть до момента ее реализации не удастся. Стоимость недвижимого имущества и земли может оценить оценщик. Кроме того, у реализовавшей такое недвижимое имущество организации есть данные о стоимости данного объекта, которыми она может поделиться.

Дабы избежать лишних расходов на оценщика, в договоре о продаже недвижимого имущества необходимо предусмотреть, что стоимость реализации недвижимости не включает в себя стоимость земельного участка, которая будет отражена отдельно от стоимости недвижимого имущества.

Суточные, не предусмотренные внутренними документами

Каков порядок учета для целей налогообложения суточных в случае, если в коллективном договоре или локальном нормативном акте их размер не указан?

Статьей 168 ТК РФ определено, что в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику, в частности, дополнительные расходы, связанные

с проживанием вне места постоянного жительства (суточные).

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.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на командировки, в частности, на суточные или полевое довольствие. На это указывает подпункт 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Следовательно, суточные, возмещаемые работодателем работнику, учитываются для целей налогообложения в фактически осуществленном размере. Аналогичного вывода придерживаются Минфин России и Управление ФНС России по г. Москве от 21.09.2009 № 03-03-06/1/604, от 18.08.2009 № 03-03-06/1/533 и от 08.10.2010 № 16-15/105632 соответственно.

Статьей 168 ТК РФ также предусмотрено, что порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом.

Получается, что размер возмещаемых суточных должен быть определен в коллективном договоре или локальном нормативном акте. По моему мнению, в коллективном договоре или локальном нормативном акте можно как установить определенную сумму суточных, так и сделать запись о том, что суточные принимаются в фактически осуществленном размере.

Если же в коллективном договоре или локальном нормативном акте размер суточных не указан либо не сделана запись о том, что суточные принимаются в фактически осуществленном размере, суточные нельзя будет учесть в составе



расходов для целей налогообложения. Такой вывод прослеживается из письма Управления ФНС России по г. Москве от 24.03.2009 № 16-15/026454, из которого следует, что размер суточных в коллективном договоре или локальном нормативном акте должен быть зафиксирован.

Если объект лизинга переведен на консервацию

Лизинговое имущество находится на балансе лизингодателя. Через определенное время лизингодатель принял решение о консервации такого имущества. Правомерно ли в данном случае лизингополучателю учитывать в расходах для целей налогообложения расходы в виде лизинговых платежей?

Согласно статье 2 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее – Федеральный закон № 164-ФЗ), под договором лизинга понимается договор, в соответствии с которым лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование.

По договору лизинга лизингополучатель обязуется, в частности, выплатить лизингодателю лизинговые платежи в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором лизинга. Основание – пункт 5 статьи 15 Федерального закона № 164-ФЗ.

В соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 28 Федерального закона № 164-ФЗ, под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей



определяются договором лизинга с учетом положений Федерального закона № 164-ФЗ.

Подпунктом 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ установлено, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности, лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество.

Учитывая, что уплата лизинговых платежей является обязанностью лизингополучателя, а также то, что учет лизинговых платежей в составе расходов для целей налогообложения прямо предусмотрен главой 25 НК РФ, можно сделать вывод о том, что расходы в виде лизинговых платежей могут быть учтены для целей налогообложения. Но не стоит забывать, что в силу положений статьи 252 НК РФ указанные расходы должны быть обоснованными и документально подтвержденными.

Далее следует отметить, что в соответствии с пунктом 10 статьи 258 НК РФ имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Пунктом 3 статьи 256 НК РФ определено, что из состава амортизируемого имущества в целях главы 25 НК РФ исключаются основные средства, в частности, переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Если имущество, переданное в финансовую аренду по договору лизинга, учитывается в соответствии с условиями такого договора у лизингодателя, оно включается в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) лизингодателем.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Следовательно, если имущество, переданное в финансовую аренду по договору лизинга, учитывается в соответствии с условиями такого договора у лизингодателя, оно включается в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) лизингодателем. Только лизингодатель в данном случае может начислять амортизацию по такому имуществу и принять решение о переводе его на консервацию.

Если же лизингодатель принимает решение о переводе имущества, переданного им лизингополучателю по договору лизинга, на консервацию, учет расходов в виде лизинговых платежей лизингополучателем за период нахождения его на консервации будет выглядеть весьма сомнительным, поскольку имущество, полученное лизингополучателем по договору лизинга, перестает использоваться им для извлечения дохода.

Таким образом, расходы в виде лизинговых платежей, осуществленные за период, когда имущество, полученное по договору лизинга, находилось на консервации и не использовалось в деятельности, направленной на получение дохода, не могут быть учтены лизингополучателем для целей налогообложения как не соответствующие критериям, установленным статьей 252 НК РФ.

Амортизационная премия и консервация основного средства

Организация приобрела основное средство и учла в составе расходов для целей налогообложения амортизационную премию. Через определенное время она перевела его на консервацию. Необходимо ли в данном случае восстановить амортизационную премию в состав доходов для целей налогообложения?

Амортизационная премия в виде возможности уменьшения налоговой базы текущего налогового периода на капитальные вложения в размере не более 10% суммы инвестиций в объекты

основных средств введена с 2006 года. В отношении капитальных вложений в основные средства, относящиеся к третьей – седьмой амортизационным группам, налогоплательщики с 2009 года вправе применять амортизационную премию в увеличенном размере – не более 30%.

В соответствии с пунктом 9 статьи 258 НК РФ, в целях главы 25 НК РФ амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со статьей 257 НК РФ, если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ.

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) расходов, 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.

Следовательно, 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.

Также пунктом 9 статьи 258 НК РФ определено, что в случае, если основное средство, в отношении которого были применены положения абзаца 2 пункта 9 статьи 258 НК РФ, реализовано ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, суммы расходов, ранее включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода в соответствии



с абзацем 2 пункта 9 статьи 258 НК РФ, подлежат включению в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была осуществлена такая реализация.

Согласно пункту 3 статьи 256 НК РФ, из состава амортизируемого имущества в целях главы 25 НК РФ исключаются основные средства, в частности, переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Получается, что восстанавливать в состав доходов ранее учтенную в расходах для целей налогообложения амортизационную премию необходимо только в случае реализации основного средства ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком. Поскольку перевод основного средства на консервацию не является реализацией, восстанавливать в состав доходов ранее учтенную в расходах для целей налогообложения амортизационную премию не следует.

Как учесть возвратные отходы

Организация производит технические изделия. В процессе производства остаются возвратные отходы, которые передаются по договору в переработку специализированной фирме. Эти отходы передаются безвозмездно либо реализуются. Каков порядок налогообложения у производящей технические изделия организации?

Одним из видов расходов, связанных с производством и (или) реализацией, являются материальные расходы (подп. 1 п. 2 ст. 253 НК РФ). Статьей 254 НК РФ установлены особенности учета для целей налогообложения материальных расходов.

В соответствии с пунктом 6 статьи 254 НК РФ, сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. В целях главы 25 НК РФ под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов

материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Подпунктом 2 пункта 6 статьи 254 НК РФ определено, что возвратные отходы оцениваются по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

Следовательно, если организация принимает решение о реализации возвратных отходов, их стоимость будет признаваться равной рыночной цене. Такой вывод можно сделать из письма Минфина России от 26.04.2010 № 03-03-06/4/49. При этом порядок налогообложения будет определяться следующим образом.

Во-первых, материальные расходы, направленные на создание технического изделия, должны быть уменьшены на стоимость возвратных отходов, порядок определения которой указан выше. Во-вторых, при реализации возвратных отходов выручка от реализации может быть уменьшена на стоимость таких возвратных отходов, учтенную в налоговом учете. Получается, что на рыночную цену, о которой сказано выше. Такой вывод также можно сделать из указанного письма Минфина России.

Если же организация принимает решение о передаче возвратных отходов безвозмездно, порядок налогообложения будет следующим.

Согласно пункту 16 статьи 270 НК РФ, при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ.

Следовательно, при безвозмездной передаче организацией возвратных отходов у нее не возникает расходов для целей налогообложения. Одновременно, принимая во внимание положение статьи 41 НК РФ, у организации не возникает учитываемых для целей налогообложения доходов. Данные выводы основаны на письмах Минфина России от 21.05.2008 № 03-03-05/54 и от 24.05.2011 № 03-04-06/3-119.

При реализации возвратных отходов выручка от реализации может быть уменьшена на стоимость таких возвратных отходов, учтенную в налоговом учете.



Налог на доходы физических лиц

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

Суммы возмещаемого по решению суда реального ущерба не являются доходом налогоплательщика и не учитываются при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц.

Компенсация по закону о защите прав потребителей

По решению суда организация возместила физическому лицу убытки, причиненные вследствие исполнения договора, ущемляющего права потребителя (Закон РФ от 07.02.1992 № 2300-1 «О защите прав потребителей»). Является ли организация в данном случае налоговым агентом? Должна ли она удерживать и перечислить в бюджет НДФЛ?

Пунктом 3 статьи 217 НК РФ предусмотрено, что не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц все виды установленных законодательством Российской Федерации компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ).

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. На это указывает пункт 1 статьи 210 НК РФ.

Согласно статье 41 НК РФ, доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая для физических лиц в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Условия договора, ущемляющие права потребителя по сравнению с правилами, установленными законами или иными правовыми актами Российской Федерации в области защиты прав потребителей, признаются недействительными. Основание – пункт 1 статьи 16 Закона о защите прав потребителей.

Если в результате исполнения договора, ущемляющего права потребителя, у него возникли убытки, они подлежат возмещению изготовителем (исполнителем, продавцом) в полном объеме.

В соответствии с пунктом 1 статьи 15 ГК РФ, лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения

причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере.

При этом под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Суммы возмещаемого по решению суда реального ущерба не являются доходом налогоплательщика и не учитываются при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц.

Суммы упущенной выгоды (если таковые были выплачены) подлежат налогообложению в общеустановленном порядке, поскольку являются доходом налогоплательщика. Выплатившая такой доход организация признается налоговым агентом и должна удерживать и перечислить в бюджет суммы НДФЛ или письменно сообщить в налоговый орган о невозможности удержания налога.

Отзыв из отпуска: как заполнить 2-НДФЛ

Сотруднику начислены и выплачены отпускные. Однако в первый день отпуска сотрудник в связи с производственной необходимостью по приказу руководителя организации был отозван из отпуска. Как отразить в справке 2-НДФЛ начисление отпускных, их возврат и начисление зарплаты?

Налоговые агенты, в соответствии с пунктом 2 статьи 230 НК РФ, 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. Указанные



сведения представляются по форме № 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица за 20__ год», форматам и в порядке, которые утверждены приказом ФНС России от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ (с учетом изменений, внесенных приказом ФНС России от 06.12.2011 № ММВ-7-3/909@).

Согласно разделу I Рекомендаций по заполнению формы 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица за 20__ год» (Приложение к форме 2-НДФЛ), форма Справки заполняется на основании данных учета доходов, выплаченных физическим лицам налоговым агентом, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета.

В графе «Месяц» формы 2-НДФЛ в хронологическом порядке указывается порядковый номер месяца налогового периода, соответствующего дате фактического получения дохода, определяемой в соответствии с положениями статьи 223 НК РФ.

При получении дохода в виде оплаты труда, согласно пункту 2 статьи 223 НК РФ, датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Дата фактического получения доходов в виде оплаты отпуска и пособия по временной нетрудоспособности определяется в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ как день выплаты этих доходов, в том числе перечисления доходов на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

С учетом изложенного при заполнении справки о доходах физического лица по форме № 2-НДФЛ указанные доходы отражаются в тех месяцах налогового периода, в которых эти доходы были фактически выплачены.

Например, работнику организации в январе предоставлен отпуск и начислены отпускные. В связи с производственной необходимостью работник был отозван из отпуска по приказу руководителя организации.

При отзыве работника из отпуска организация (налоговый агент) производит перерасчет суммы отпускных и, соответственно, удержанной ранее суммы налога на доходы физических лиц.

Начисленные ранее суммы отпускных и соответствующие суммы налога сторнируются, а за фактически отработанные дни начисляется заработная плата и исчисляется налог.

Поскольку работник был отозван из отпуска по приказу руководителя и начисленные суммы отпускных фактически не получил, такие суммы отпускных в разделе 3 формы 2-НДФЛ не отражаются.

Пени по НДФЛ налоговому агенту

В каких случаях налоговая инспекция может начислить организации пени по НДФЛ?

Согласно пункту 4 статьи 226 НК РФ, налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога на доходы физических лиц непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам.

На основании пункта 5 статьи 226 НК РФ 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.

Невозможность удержать налог возникает, например, в случае выплаты дохода в натуральной форме или возникновении дохода в виде материальной выгоды. При этом если до окончания налогового периода налоговым агентом выплачиваются налогоплательщику какие-либо денежные средства, он обязан произвести из них удержание налога с учетом ранее удержанных сумм.

Таким образом, если налоговый агент в установленном порядке и установленные сроки письменно сообщил налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать

Невозможность удержать налог возникает, например, в случае выплаты дохода в натуральной форме или возникновении дохода в виде материальной выгоды.

В случае реорганизации налогового агента либо его ликвидации деятельность налогового агента прекращается.

налог на доходы физических лиц указанного лица и сумме налога, то пени налоговому агенту не начисляется.

Если же налоговый агент не утратил возможности удержать налог на доходы физических лиц у работника, а также письменно не сообщил налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог на доходы физических лиц и сумме налога, пени могут быть начислены налоговому агенту в соответствии со статьей 75 НК РФ в установленном порядке на дату вынесения решения по итогам выездной налоговой проверки, и налогоплательщику должно быть направлено требование об уплате налога согласно пункту 2 статьи 70 НК РФ.

Исчисление НДФЛ при реорганизации

Коммерческий банк принял решение реорганизации в форме присоединения к нему другого коммерческого банка. В присоединяемом банке с физическими лицами заключены договоры на брокерское обслуживание, которые продолжают действовать после присоединения банка (в связи с реорганизацией брокера расторжения договоров не происходит). Как реорганизуемый и присоединяемый банки должны исполнить обязанности налогового агента? Должен ли реорганизуемый банк исчислять налоговую базу с начала года? Может ли реорганизуемый банк вернуть налогоплательщикам излишне удержанные присоединяемым банком суммы налога?

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц по операциям с ценными бумагами установлены статьей 214.1 НК РФ. Согласно пункту 1 статьи 226.1 НК РФ, налоговая база по операциям с ценными бумагами определяется налоговым агентом по окончании налогового периода. По смыслу пункта 7 и подпункта 1 пункта 9 статьи 226.1 НК РФ исчисление и уплата НДФЛ в рассматриваемом случае также осуществляются по окончании налогового периода.

В соответствии с пунктом 3 статьи 55 НК РФ, если организация была реорганизована до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения реорганизации.

Следовательно, исчисление, удержание и перечисление в бюджет сумм НДФЛ с доходов физических лиц по договорам о брокерском обслуживании, а также представление сведений о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ должны производиться присоединяемым банком за последний налоговый период, которым является период времени от начала года до дня завершения реорганизации в форме присоединения.

В случае реорганизации налогового агента либо его ликвидации деятельность налогового агента прекращается. Статьей 50 НК РФ установлено правопреемство только в части исполнения обязанности по уплате налогов. При этом возможность правопреемства в части исполнения обязанностей налогового агента правопреемниками реорганизованного юридического лица Налоговым кодексом РФ не предусмотрена.

Таким образом, сведения о доходах физических лиц за последний налоговый период должны быть представлены присоединяемым банком в налоговый орган по месту своего учета до дня завершения реорганизации в форме присоединения.

Банк-правопреемник, к которому переходят права и обязанности присоединяемого банка по договорам о брокерском обслуживании, выступает самостоятельным налоговым агентом и исполняет обязанности налогового агента, начиная с даты перехода к нему прав и обязанностей по договорам о брокерском обслуживании.

Следовательно, определение налоговой базы по перешедшим в порядке правопреемства договорам о брокерском обслуживании производится банком-правопреемником, начиная с даты перехода к нему прав и обязанностей по указанным договорам.

Сведения о доходах физических лиц по форме №2-НДФЛ также должны формироваться и представляться банком-правопреемником в налоговый орган за период с даты принятия прав и обязанностей по договорам о брокерском обслуживании до окончания налогового периода.

Исчисление банком-правопреемником налоговой базы по НДФЛ и представление сведений о доходах физических лиц за весь год (в том числе за те месяцы, когда обслуживание физических лиц осуществлялось присоединяемым банком и соответствующие сведения о доходах уже были представлены им



в налоговый орган в ходе реорганизации) может привести к искажению данных о совокупных доходах физических лиц за соответствующий налоговый период и, как следствие, об их налоговых обязательствах.

Что касается возврата банком-правопреемником суммы НДС, излишне удержанного присоединяемым банком, то в соответствии с пунктом 1 статьи 231 НК РФ излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.

Вместе с тем, как указано выше, в случае реорганизации налогового агента его деятельность прекращается.

При таких условиях подлежит применению норма, установленная абзацем 10 пункта 1 статьи 231 НК РФ, согласно которой при отсутствии налогового агента налогоплательщик вправе подать заявление в налоговый орган о возврате излишне удержанной с него и перечисленной в бюджетную систему Российской Федерации ранее налоговым агентом суммы налога одновременно с представлением налоговой декларации по окончании налогового периода. ☺

Имущественные налоги

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



А.В. Сорокин

Неотделимые улучшения и кадастровая стоимость

Компания арендует помещение в здании, в отношении которого налоговая база по налогу на имущество определяется как его кадастровая стоимость. Компания с согласия арендодателя произвела капитальные вложения в виде неотделимых улучшений в помещении, стоимость которых арендодатель не компенсирует. Включается ли у арендатора стоимость неотделимых улучшений в налоговую базу по налогу на имущество организаций?

В соответствии с пунктом 1 статьи 374 НК РФ, объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 НК РФ.

На основании пункта 1 статьи 375 НК РФ налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения и учитываемого по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике

организации, если иное не установлено Налоговым кодексом РФ.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н).

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 6/01, в составе основных средств учитываются капитальные вложения в арендованные объекты основных средств. Согласно пункту 29 ПБУ 6/01, стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

С учетом положений пункта 29 ПБУ 6/01 под выбытием указанных капитальных вложений можно понимать окончание договора аренды или возмещение арендодателем стоимости произведенных арендатором улучшений (за исключением случая возмещения стоимости произведенных арендатором улучшений арендованного имущества посредством установления соответствующей величины арендной платы).

Порядок начисления амортизации основных средств установлен пунктами 17 – 24 ПБУ 6/01, в соответствии с которыми начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств

начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета.

Исходя из ПБУ 6/01, произведенные арендатором капитальные вложения в арендованный объект основных средств (стоимость улучшений арендованного имущества) учитываются арендатором в составе основных средств до их выбытия в соответствии с договором аренды.

В мотивировочной части решения ВАС РФ от 27.01.2012 № 16291/11 указано: до момента возврата арендованного имущества с неотделимыми улучшениями арендодателю либо возмещения последним произведенных расходов именно арендатор признается лицом, производщим капитальные вложения, приносящие ему экономические выгоды. Поэтому на нем лежит обязанность по их отражению в бухгалтерском учете в составе основных средств. Суд характеризует данные вложения как произведенные арендатором за счет собственных средств, а не за счет средств, предоставленных арендодателем. Коллегия судей ВАС РФ подтвердила правильность данной позиции (Определение от 26.03.2012 № ВАС-2715/12).

С учетом изложенного, если организация-арендатор произвела капитальные вложения в арендованный объект недвижимого имущества, налоговая база в отношении которого определяется в соответствии со статьей 378.2 НК РФ исходя из кадастровой стоимости, то налоговая база в отношении учтенных на балансе арендатора капитальных вложений в арендованный объект недвижимого имущества определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 375 НК РФ, то есть как среднегодовая стоимость.

Особое недвижимое имущество

Горно-обогадательная компания закончила горно-капитальные работы. В результате образовался карьер, стоимость которого сложилась из затрат на горно-капитальную вскрышку. Этот карьер не обладает характеристиками самостоятельного объекта недвижимости. Облагается ли он налогом на имущество организаций?

В соответствии с пунктом 1 статьи 374 НК РФ объектами налогообложения для российских организаций признается

движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378, 378.1 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.

Между тем необходимо иметь в виду, что, согласно статье 11 НК РФ, институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

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. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

Право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней. Регистрации подлежат: право собственности, право хозяйственного ведения, право оперативного управления, право пожизненного наследуемого владения, право постоянного пользования, ипотека, сервитуты, а также иные права в случаях, предусмотренных Гражданским кодексом РФ и иными законами. При этом в случаях, предусмотренных законом, наряду с государственной регистрацией может осуществляться специальная регистрация или учет отдельных видов недвижимого имущества.

Таким образом, нормы о государственной регистрации прав (специальной

Произведенные арендатором капитальные вложения в арендованный объект основных средств (стоимость улучшений арендованного имущества) учитываются арендатором в составе основных средств до их выбытия в соответствии с договором аренды.



Государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним является не существенным признаком объекта недвижимости, а требованием признания вещи объектом права.

регистрации или учете) могут содержать в других законах, которые регулируют отношения, возникающие по поводу владения, пользования и (или) распоряжения отдельными видами недвижимого имущества.

Следовательно, государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним является не существенным признаком объекта недвижимости, а требованием признания недвижимой вещи объектом права.

Понятия «здание» и «сооружение» даны в Федеральном законе от 30.12.1999 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений».

Что касается горной выработки, то необходимо иметь в виду, что объекты открытых горных работ должны приниматься в эксплуатацию в установленном порядке с участием представителей территориальных органов Госгорнадзора России и подлежат регистрации в государственном реестре в порядке, который установлен Правительством РФ (статья 2 Федерального закона от 21.07.1997 № 116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов»).

Согласно Единым правилам безопасности при разработке месторождений полезных ископаемых открытым способом (утв. постановлением Госгорнадзора России от 09.09.2002 № 57, далее – Правила), разработка месторождений полезных ископаемых открытым способом включает деятельность по проектированию, строительству, эксплуатации, расширению, реконструкции, техническому перевооружению, консервации и ликвидации объектов открытых горных работ. Объектами открытых горных работ являются карьеры, прииски, разработки породных отвалов, некондиционных руд, шахт, карьеров, гидроотвалов обогатительных фабрик, золоотвалов и шлакоотвалов ТЭЦ и металлургических предприятий.

Согласно пункту 2 Правил, строительство, расширение, реконструкция, техническое перевооружение, эксплуатация объектов открытых горных работ должны осуществляться в соответствии с проектами, выполненными с учетом требований, в частности, федеральных законов «О промышленной безопасности опасных производственных объектов», «О недрах», а также Правил и нормативной документации в области промышленной безопасности.

С учетом изложенного являющийся неотъемлемой частью участка недр карьер,

учитываемый в составе основных средств, стоимость которого сложилась из затрат на горно-капитальную вкрьшку, не может признаваться движимым имуществом. Следовательно, норма подпункта 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ в отношении карьера применяться не должна.

Налог за дорогие автомобили

Как должны организации платить транспортный налог и авансовые платежи по нему за легковые автомобили средней стоимостью выше 3 млн руб.?

В соответствии с пунктом 2 статьи 362 НК РФ сумма транспортного налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки, если иное не предусмотрено статьей 362 НК РФ.

В отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн руб. исчисление суммы транспортного налога производится с учетом повышающих коэффициентов, установленных пунктом 2 статьи 362 НК РФ.

Согласно пункту 2.1 статьи 362 НК РФ, налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют суммы авансовых платежей по транспортному налогу по истечении каждого отчетного периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки. Иных условий исчисления суммы авансовых платежей по транспортному налогу пунктом 2.1 статьи 362 НК РФ не установлено.

Следовательно, исчисление налогоплательщиками-организациями авансовых платежей по транспортному налогу в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн руб. производится без учета повышающих коэффициентов, установленных пунктом 2 статьи 362 НК РФ.

По истечении налогового периода налогоплательщики-организации исчисляют суммы транспортного налога в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 362 НК РФ.

Предполагается, что в ближайшее время в пункт 2.1 статьи 362 НК РФ будут внесены поправки, согласно которым авансовые платежи по транспортному налогу за легковые автомобили средней стоимостью от 3 млн руб. будут уплачиваться с учетом повышающих коэффициентов.



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

Новые изменения в Налоговом кодексе РФ

С 1 января 2015 года вступит в силу большинство положений Федерального закона от 20.04.2014 № 81-ФЗ, который внес существенные изменения во вторую часть Налогового кодекса РФ. Эти изменения направлены на сближение бухгалтерского и налогового учета. Рассмотрим основные положения закона.



А.М. Рабинович

Сближение учетов – желания и ограничения

О том, что необходимо сближать бухгалтерский и налоговый учет, разговор идет уже давно. Официально эта необходимость зафиксирована в Бюджетном послании Президента РФ о бюджетной политике в 2014–2016 годах и в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов, одобренных Правительством РФ 30.05.2013 (далее – Основные направления). Однако Минфин России и ФНС России по-разному видят пути такого сближения.

Минфин России настаивает, что составление налоговой отчетности (исчисление налога) исключительно на основе документов бухгалтерского учета может иметь целый ряд негативных последствий как для бухгалтерского учета, так и для сбора налога на прибыль организаций. А значит, подготовка налоговой отчетности на основании документов бухгалтерского учета нецелесообразна (п. 1.3 Основных направлений). В связи с этим Минфин России предложил только точечные изменения в главу 25 НК РФ, которые и нашли отражение в Законе № 81-ФЗ.

ФНС России придерживается мнения, что необходимы более радикальные и комплексные изменения. Служба добилась включения в План мероприятий («дорожную карту») «Совершенствование налогового администрирования» (утв. распоряжением Правительства РФ от 10.02.2014 № 162-р) задачи по подготовке полного реестра постоянных и временных разниц с тем, чтобы на его основе исключить из главы 25 НК РФ положения, препятствующие

использованию в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций правил, аналогичных правилам бухгалтерского учета (разд. III Плана). На сегодня выявлено и описано более 100 разниц.

Разумеется, если говорить о стратегических целях сближения двух учетов (облегчение условий ведения бизнеса, улучшение инвестиционного климата), то им больше соответствует второй подход. Но сближить налоговый учет с тем бухгалтерским учетом, каким он был в 2011-2012 году, то есть до начала завершающего этапа перевода его на МСФО (и каковым он пока остается сегодня), гораздо легче, чем с учетом, максимальным приближенным к МСФО.

Главный принципиальный момент здесь один: налогообложение не может основываться на оценочных «профессиональных» суждениях бухгалтера, роль которых достаточно велика в МСФО (и в определении момента признания доходов и расходов, и в их оценке). Для налогообложения господствующим принципом является, что неоднократно подчеркивал Конституционный суд РФ, определенность, то есть всеобщая однозначность норм налогового законодательства.

Что сближено

Суммовые и курсовые разницы

С 2015 года Закон № 81-ФЗ ликвидирует в главе 25 НК РФ понятие суммовых разниц, возникавших по договорам, цена которых выражена (согласно формулировке статьи 316 НК РФ) в условных единицах. Отменяется, соответственно, и сама указанная формулировка, а в других статьях

При договорах, расчеты по которым идут в рублях, переоцениваются только требования и обязательства, а при расчетах в иностранной валюте – еще и валютные ценности (за исключением ценных бумаг).

Налогового кодекса РФ она будет использоваться как синоним фразы «выражена в иностранной валюте» (пункты 6, 8, 10, 11, 15 ст. 1 Закона № 81-ФЗ). В связи с этим и в главе 21 НК РФ понятие «суммовые разницы» более не используется (пункты 2, 5 ст. 1 Закона № 81-ФЗ).

С этой даты, как и в бухгалтерском учете (ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»), в главе 25 НК РФ:

- существуют только договоры, цена которых выражена в иностранной валюте. При этом таковой является и цена, ранее считавшаяся выраженной в условных единицах. А вот расчеты по договорам, выраженным в иностранной валюте, могут осуществляться как в иностранной валюте, так и в рублях. Облегчает понимание этой ситуации разделение валюты долга и валюты платежа (п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 04.11.2002 № 70 «О применении арбитражными судами статей 140 и 317 Гражданского кодекса Российской Федерации»). Валюта долга по договорам в иностранной валюте и по договорам в условных единицах одна и та же – иностранная валюта, а валюта платежа – разная;
- разницы, возникающие по договорам, выраженным в иностранной валюте, независимо от валюты расчетов по ним называются тоже одинаково – курсовые, и моменты возникновения у них тоже уравнились. Если раньше суммовые разницы возникали в налоговом учете только при завершении расчетов по договорам в условных единицах, то теперь они, называясь курсовыми, возникают также и на конец каждого месяца (Закон № 81-ФЗ одновременно сдвинул дату признания курсовых разниц с конца отчетного периода на конец каждого месяца).

Данное изменение позволило решить проблему возникновения суммовых разниц при авансах. Формулировки Налогового кодекса РФ в этой части были неоднозначны, и регулирующие органы далеко не сразу пришли по данному вопросу к единому мнению (п. 7 ст. 271, п. 9 ст. 272 НК РФ). В отношении курсовых разниц с 2010 года в Налоговом кодексе РФ было четко установлено, что при авансах они не возникают (п. 8 ст. 271, п. 10 ст. 272, ст. 316 НК РФ).

В то же время небольшое различие между видами курсовых разниц, возникающих по договорам, выраженным в иностранной валюте, осталось. Оно зависит от валюты платежа. При расчете по договорам в иностранной валюте разницы исчисляются только по курсу ЦБ РФ, а при расчетах в рублях могут исчисляться и по курсу, установленному сторонами (пункты 6, 8, 10, 11 Закона № 81-ФЗ). Например, по курсу ЦБ РФ + 2%. До 2015 года такое было возможно только в отношении расчетов по долговым обязательствам и невозможно – при расчетах по договорам на реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 1 ст. 269, абз. 4 ст. 316 НК РФ). В бухгалтерском учете такая ситуация возможна в отношении всех курсовых разниц независимо от того, в какой валюте – российской или иностранной – производится расчет по договорам, цена которых выражена в иностранной валюте (п. 5 ПБУ 3/2006).

При договорах, расчеты по которым идут в рублях, переоцениваются только требования и обязательства, а при расчетах в иностранной валюте – еще и валютные ценности (за исключением ценных бумаг). В отличие от этого в бухгалтерском учете не переоцениваются не все ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте, а только акции (подп. «а» п. 6, подп. «а» п. 8, подп. «б» п. 10, подп. «б» п. 11 ст. 1 Закона № 81-ФЗ, п. 7 ПБУ 3/2006). Объясняется последнее тем, что, согласно МСФО 21 «Изменение валютных курсов», на котором основано ПБУ 3/2006, переоценке подлежат только монетарные активы и обязательства, то есть предполагающие получение или выплату определенных или определенных денежных сумм. Акции (как и средства перечисленных и полученных авансов) к таким активам (обязательствам) не относятся.

В части применения новых норм во времени в Законе № 81-ФЗ использован подход, который можно назвать «принципом отгрузки»: разницы, возникающие по договорам в условных единицах, заключенным до 2015 года, считаются суммовыми и признаются в порядке, установленном для них до 2015 года (п. 3 ст. 3 Закона № 81-ФЗ).

Рассмотренные изменения затрагивают наибольшее число налогоплательщиков, особенно в нынешних условиях нестабильности курса рубля, когда возрастает количество договоров, заключаемых в условных единицах. Так что

можно рассматривать это как своеобразную небольшую компенсацию организациям неудобств, связанных с этой нестабильностью.

Но, кроме некоторого облегчения техники ведения налогового учета, выраженных налоговых последствий эти изменения не имеют. Ведь возникающие разницы могут быть как отрицательными, так и положительными.

«Беззатратные» расходы

До сих пор единственным видом безвозмездно полученного имущества, стоимость которого можно было без судебного спора с налоговым органом учесть в расходах, были основные средства. И дело было не в отсутствии в других случаях затрат на приобретение (в этом отношении все виды безвозмездно полученного имущества равны). А в том, что порядок определения первоначальной, то есть амортизируемой для целей налогообложения, стоимости безвозмездно полученных основных средств был установлен (п. 1 ст. 257 НК РФ), а для материально-производственных запасов, товаров, ценных бумаг, имущественных прав, полученных безвозмездно, – нет.

Для целей исчисления доходов стоимость всех видов безвозмездно полученного имущества в большинстве случаев была равна его рыночной стоимости, с которой следовало уплачивать налог на прибыль. Исключение составляло имущество, полученное в порядке увеличения чистых активов или от учредителей – физических лиц, владеющих более 50% уставного капитала, или от материнской (дочерних) компаний (п. 8 ст. 250, подпункты 3.4, 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).

В бухгалтерском учете такого неравноправия между доходами и расходами не существовало: рыночная стоимость, в размере которой любое безвозмездно полученное имущество признается доходом, списывается затем на расходы (п. 10.3 ПБУ 9/99, пункты 8, 9 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», План счетов и инструкция по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

С 2015 года данное различие между бухгалтерским и налоговым учетом в значительной мере ликвидируется. Согласно новой редакции пункта 2 статьи 254 НК РФ, стоимость имущества, полученного безвозмездно, определяется как сумма

дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном пунктами 8, 13 и 20 части второй статьи 250 НК РФ (подп. «б» п. 7 ст. 1 Закона № 81-ФЗ). То есть как его рыночная стоимость, с которой уплачивается налог на прибыль.

Отметим в связи с этим два момента. Во-первых, эта норма действует с оговоркой. Она не распространяется на ценные бумаги, полученные безвозмездно (несмотря на то что они относятся к имуществу). Для таких ценных бумаг с 2015 года в статье 329 НК РФ года будет отдельная норма.

Она гласит: если ценная бумага получена налогоплательщиком безвозмездно либо выявлена в результате инвентаризации, ее стоимость для целей налогового учета, в том числе в случае последующей реализации (выбытия), определяется исходя из рыночной (расчетной) стоимости, определяемой в соответствии со статьей 280 НК РФ (подп. «б» п. 37 ст. 3 Федерального закона от 28.12.2013 № 420-ФЗ). Необходимость этого обусловлена тем, что рыночная стоимость ценных бумаг определяется по особым специальным правилам, отличающимся от правил, установленных для иных видов имущества.

Во-вторых, по-прежнему остается не установленным порядок определения стоимости безвозмездно полученных имущественных прав, так как для целей налогообложения имущественные права не считаются имуществом (п. 2 ст. 38 НК РФ). Следовательно, при продаже (уступке) или ином выбытии безвозмездно полученных имущественных прав (долей в уставном капитале, прав требования) их стоимость, с которой был уплачен налог на прибыль, не может быть признана в расходах.

Тем не менее данные изменения, безусловно, положительны для налогоплательщиков. И не только с точки зрения облегчения техники налогового учета. Они являются достаточно серьезной уступкой со стороны бюджета, ибо ведут к увеличению объема признаваемых для целей налогообложения расходов. Но поскольку коммерческие организации не так часто получают имущество безвозмездно, то количественные потери бюджета, вероятно, невелики.

С учетом рассмотренных изменений утрачивает фискальный смысл намерение Минфина России отменить подпункт 3.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ, позволяющий организациям не уплачивать

Если ценная бумага получена налогоплательщиком безвозмездно либо выявлена в результате инвентаризации, ее стоимость для целей налогового учета, в том числе в случае последующей реализации (выбытия), определяется исходя из рыночной (расчетной) стоимости.

Из Налогового кодекса РФ исключен отсутствующий в бухгалтерском учете способ списания покупных товаров методом ЛИФО (по стоимости последних по времени приобретения)

налог со стоимости имущества и имущественных прав, безвозмездно полученных от любых акционеров или участников для увеличения чистых активов организации (п. 3.1 Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов). Сейчас такое имущество не облагается налогом, но и не признается расходом. Если оно будет облагаться, то станет признаваться расходом. А имущественные права, которые станут облагаться, но по-прежнему не будут признаваться расходом, передаются организациям акционерами (участниками) редко.

Другие «сближения»

К не столь интересным и затрагивающим не столь большое количество налогоплательщиков можно отнести остальные «сближения».

1. Возможность списывать расходы на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом, не одновременно в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию (подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ), а в течение самостоятельно определенного налогоплательщиком срока с учетом срока использования данного имущества или иных экономически обоснованных показателей (подп. «а» п. 7 ст. 1 Закона № 81-ФЗ).

Это изменение позволяет вести налоговый учет аналогично порядку, установленному Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специальной одежды (утв. приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н). В то же время не вполне ясно, останется ли этот порядок неизменным после принятия новых бухгалтерских стандартов по учету основных средств и запасов, тем более, что такой вид документов, регулирующих бухгалтерский учет, как обязательные для применения методические указания, существовавший в рамках прежнего закона «О бухгалтерском учете» новым Законом «О бухгалтерском учете» не предусмотрен. Их место займут добровольно применяемые методические

рекомендации (подп. «в» п. 2 ст. 5 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», подп. 3 п. 1 п. 8 ст. 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Данное сближение учетов, уменьшающее размер налоговых расходов текущего отчетного (налогового) периода, может быть интересно лишь тем организациям, которые не хотят по каким-то соображениям (например, чтобы не быть вызванными на убыточные комиссии) показывать в налоговой декларации по налогу на прибыль убыток или отсутствие прибыли.

2. Единовременное (а не двумя порциями с промежутком в 45 дней) признание убытка от уступки налогоплательщиком – продавцом товара (работ, услуг) или займодавцем права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) или договором займа срока платежа (п. 13 ст. 1 Закона № 81-ФЗ).

Изменение положительное и содержательное, поскольку позволяет раньше признать всю сумму убытка. В то же время касается оно не очень многих, поскольку сама по себе операция уступки прав требования встречается далеко не у всех.


3. Исключение из Налогового кодекса РФ отсутствующего в бухгалтерском учете способа списания покупных товаров методом ЛИФО (по стоимости последних по времени приобретения) (п. 9 ст. 1 Закона № 81-ФЗ). Теоретически в условиях инфляции этот метод поначалу позволяет уравновесить рост отпускных цен и тем самым уменьшить прибыль текущего периода, но приводит к увеличению прибыли последующих периодов, в которых будут списываться приобретенные ранее более дешевые товары. Можно считать это изменение достаточно формальным, поскольку те организации, которые стремились минимизировать различия между налоговым и бухгалтерским учетом, и так не применяли метод ЛИФО.

Еще одно изменение, внесенное в главу 21 НК РФ, любопытно тем, что оно сближает учет для целей НДС с учетом для целей налога на прибыль, но отдалает первый от бухгалтерского учета. Это – пункт 3 статьи 1 Закона № 81-ФЗ, согласно которому при реализации недвижимого имущества моментом

определения налоговой базы признается день передачи недвижимого имущества покупателю этого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества (а не дата регистрации перехода права собственности, как было прежде). Действует новая норма с 1 июля 2014 года (п. 1 ст. 3 Закона № 81-ФЗ).

В главе 25 НК РФ с 2013 года датой реализации недвижимого имущества признается дата передачи недвижимого имущества приобретателю этого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества (п. 3 ст. 271 НК РФ).

А вот в бухгалтерском учете датой реализации недвижимости, то есть

признания дохода и определения финансового результата от нее, по-прежнему признается, как указывалось выше, дата перехода права собственности (подп. «г» п. 12 ПБУ 9/99). Так что здесь уже следует говорить об ожидаемом сближении бухгалтерского учета с налоговым в результате принятия нового федерального стандарта по бухгалтерскому учету доходов, который заменит переход права собственности на реализуемые товары переходом связанных с товаром экономических выгод и рисков. В случае с недвижимостью этот переход произойдет при передаче объекта от продавца к покупателю по акту или иному соответствующему документу. 

Л.В. Чхутиашвили, канд. экон. наук, член ИПБ Московского региона, аудитор

Перспективы подготовки организациями корпоративной интегрированной отчетности

Интеграция России в систему мировой экономики и международной экологической безопасности обуславливает необходимость обеспечения экономических субъектов хозяйственной деятельности необходимой им для принятия более взвешенных решений релевантной информацией. Одним из источников такой информации является корпоративная интегрированная отчетность. Что это?

Сущность и значение корпоративной интегрированной отчетности

Западные специалисты отмечают, что с момента создания действующей модели корпоративной отчетности произошли существенные изменения в способах ведения бизнеса, формах создания прибавочной стоимости и среде его функционирования. Растущие тенденции глобализации и политическая активность в ответ на финансовые и иные кризисы, повышение ожиданий общества в части прозрачности корпораций и их отчетности, существующий и прогнозируемый дефицит ресурсов, рост численности населения, определяют необходимость заботы об окружающей среде.

В Отчете Конференции ООН по устойчивому развитию, прошедшей

в Рио-де-Жанейро 20-22 июня 2012 года, участники отметили, что «осознают важность корпоративной отчетности по устойчивости и поддерживают компании, особенно публичные и крупные, в их усилиях по включению интегрированной информации по устойчивости в отчетный цикл в случае необходимости».

Многие международные организации также предприняли усилия для стандартизации отчетности в области устойчивого развития, среди которых можно отметить следующие:

- Конференция ООН по торговле и развитию (United Nations Conference on Trade and Development) разработала ряд руководств по вопросам отражения информации о социальной ответственности



Л.В. Чхутиашвили

Корпоративная интегрированная отчетность предназначена для информирования общественности об уровне социальной ответственности собственников и руководителей за результаты деятельности организации.

корпораций: Руководство для составителей и пользователей отчетности по отражению показателей экологической эффективности – A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators in Annual Reports (UNCTAD (2004)); Руководство по наилучшей практике раскрытия информации об общественном надзоре – Guidance on Good Practices in Corporate Governance Disclosure (UNCTAD (2006)); Руководство по отражению в отчетности показателей корпоративной ответственности – Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports (UNCTAD (2008)); Обзор Ответственности Инвестиций и Предприятий (Investment and Enterprise Responsibility Review UNCTAD) (2010);

- Организация экономического сотрудничества и развития (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD) выпустила Руководства для мультинациональных предприятий (Guidelines for Multinational Enterprises, 2000);
- Международная организация «Подотчетность» (AccountAbility – AA) выпустила 1000 принципов управления проблемами устойчивости и отражения их в отчетности (AA1000 AccountAbility Principles Standard, 2008);
- Международная организация по стандартам (International Standards Organisation – ISO) публикует наборы стандартов, в частности, касающиеся вопросов социальной и экологической ответственности.

Наибольшее признание получили Руководства по отчетности об устойчивости (Sustainability Reporting Guidelines – GRI Guidelines), которые были разработаны и выпущены организацией Инициатива по глобальной отчетности (Global Reporting Initiative – GRI), новая версия руководств – G4 Sustainability Reporting Guidelines была выпущена в 2013 году. Данные руководства не являются обязательными для применения, и проблема стандартизации представления информации об устойчивом развитии остается открытой.

Однако заинтересованные пользователи – инвесторы, акционеры – требуют все большего и большего раскрытия в отчетности информации о различных сторонах деятельности компании. Их интересует не просто информация о финансовом положении, полученных финансовых

результатах, способности генерировать денежные средства, существующих рисках деятельности, которая содержится в бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и информация о социальных, экологических и экономических показателях, которая содержится в социальной отчетности.

Для принятия хозяйственных решений им нужна отчетность, которая отражала бы полно и достоверно весь комплекс взаимосвязей между стратегической, управленческой, операционной, финансовой и нефинансовой составляющими, показывала, как организация, используя различные капиталы (финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, природный и социальный), взаимодействуя с внешней средой, своей бизнес-моделью, оценивает способность организации продолжать свою деятельность на протяжении достаточно долгого времени.

Эту задачу решает корпоративная интегрированная отчетность, которая приобретает все более четкие очертания. Она призвана объединить финансовую и нефинансовую отчетность для создания и поддержания репутации информационно прозрачной компании.

Корпоративная интегрированная отчетность предназначена для информирования общественности об уровне социальной ответственности собственников и руководителей за результаты деятельности организации, включая информацию об их вкладе в борьбу с безработицей, повышении уровня образования и квалификации сотрудников, создании комфортных условий труда, расходов на природоохранные мероприятия и т.д.

Важнейшее значение имеет интегрированная отчетность в системе краткосрочного планирования устойчивого развития организации. Система долгосрочного финансового планирования базируется на краткосрочных плановых заданиях. Они позволяют определить на предстоящий период все источники финансирования развития организации, сформировать структуру его доходов и затрат, обеспечить постоянную платежеспособность предприятия, определить структуру его активов и капитала на конец планируемого периода. Это, с одной стороны, предотвращает ошибочные действия организации в области финансов, а с другой – уменьшает число неиспользованных возможностей путем анализа финансовых показателей

Цель интегрированной отчетности – предоставить информацию, позволяющую заинтересованным пользователям оценить способность организации продолжать свою деятельность на протяжении достаточно долгого времени.

деятельности и оценки ее устойчивого развития в условиях конкуренции.

Полное раскрытие финансовой и нефинансовой информации позволит инвесторам сделать более обоснованные выводы о том, как менеджмент оценивает прошлое и будущее компании, а также ее основные риски и возможности. Интегрированная отчетность способствует также повышению благоприятного имиджа и снижению репутационного риска, например, путем раскрытия негативных результатов деятельности наряду с положительными, но с описанием имеющихся в компании условий и мероприятий для исправления этой ситуации.

Интегрированная отчетность (IIRC) – это новая модель корпоративной отчетности, в основе которой лежит концепция интегрированного мышления, предполагающая взаимосвязь финансовой и управленческой отчетности, отчетов о корпоративном управлении и вознаграждениях, а также отчетов в области устойчивого развития. Цель интегрированной отчетности – предоставить информацию, позволяющую заинтересованным пользователям оценить способность организации продолжать свою деятельность на протяжении достаточно долгого времени. В интегрированную отчетность включается самая существенная информация о компании.

Интегрированная отчетность (IIRC) была официально создана в 2010 году Международным комитетом по интегрированной отчетности, который в 2011 году был переименован в Международный совет по интегрированной отчетности. В его состав вошли представители организаций из различных секторов: инвестиционного, профессионального бухгалтерского, разработки стандартов и др.. Ее миссией является создание во всем мире признанной Концепции интегрированной отчетности, которая представляет совместно финансовую, экологическую, социальную информацию и информацию по управлению в ясном, кратком, последовательном и сопоставимом формате.

С марта 2010 года выпуск интегрированных отчетов является обязательным требованием к компаниям, размещающим свои ценные бумаги на Йоханнесбургской фондовой бирже (JSE). Комиссия по ценным бумагам США (SEC) приняла Руководство по раскрытию информации, связанной

с изменением климата. В частности, эмитентам рекомендовано раскрывать затраты на природоохранную деятельность, отражать воздействие изменения климата на их деятельность, описывать основные риски в этой области и т.д.

В настоящее время разработкой концепции интегрированной отчетности занимается Международный совет по интегрированной отчетности – глобальная рыночная коалиция, объединяющая в своих рядах мировых лидеров бизнес-сообщества, инвесторов, бухгалтеров, специалистов по ценным бумагам, регуляторов, представителей академических кругов, органов, устанавливающих стандарты корпоративной отчетности.

Международный совет по интегрированной отчетности был создан в 2010 году по инициативе A4S (Accounting for Sustainability – проект принца Уэльского «Отчетность для устойчивого развития») и Глобальной инициативы по отчетности (GRI).

Согласно «Международному обзору отражения в отчетности корпоративной ответственности», подготовленному компанией КПМГ в 2008 году (KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting) около 80% из 250 крупнейших компаний мира готовят и публикуют такие отчеты. Например, отдельный отчет об устойчивости готовят компании Алкоа, Монди, Лафарж и другие. Однако основной проблемой остается стандартизация данных отчетов.

На основании Кодекса принципов корпоративного управления (King Code of Governance Principles, King III) подготовка интегрированной отчетности стала условием допуска ценных бумаг к листингу на JSE. Кодекс рекомендует компаниям составлять интегрированную отчетность по принципу «соответствуй или объясни». Чтобы компаниям было проще осуществить переход, Комитет ЮАР по интегрированной отчетности (IRCs) выпустил 25 января 2011 года базовый документ к обсуждению.

В 2011 году Международный совет по интегрированной отчетности опубликовал дискуссионный документ «На пути к интегрированной отчетности – как рассказать о ценности в 21-м веке». В этом документе указывалось на необходимость трансформации подходов к отчетности

в связи с изменением информационных потребностей пользователей.

В июле 2012 года Международный совет по интегрированной отчетности опубликовал первый вариант проекта документа «Международные основы интегрированной отчетности».

В Москве в августе 2012 года при поддержке Международного совета по интегрированной отчетности в государственной корпорации «Росатом» состоялось заседание круглого стола на тему «Интегрированная отчетность – возможности и перспективы развития в России», где было принято решение о создании Российской региональной сети по интегрированной отчетности.

В консультационном проекте Международных основ интегрированной отчетности 2013 года даны определения интегрированной отчетности и интегрированного отчета, рассмотрены фундаментальные концепции, лежащие в основе интегрированной отчетности, ведущие принципы, определяющие содержание интегрированного отчета, и структурные элементы, подлежащие включению в него, даны практические рекомендации по подготовке и презентации интегрированного отчета.

Определение интегрированной отчетности стало более кратким, более емким и более согласующимся с понятием «интегрированное мышление». Интегрированная отчетность определена как «процесс, в результате которого организация представляет информацию в виде периодического интегрированного отчета о создании ею ценности на протяжении времени. Интегрированный отчет представляет собой краткую информацию о том, как стратегия, управление, исполнение и перспективы организации в контексте внешней среды ведут к созданию ценности на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периодов».

Состав корпоративной интегрированной отчетности

Специалисты компании Делойт со ссылкой на IIRC дают следующее определение интегрированной отчетности, подчеркивая, что понятие интегрированной отчетности шире, чем понятие интегрированного отчета: «интегрированная отчетность объединяет различные виды отчетности (финансовую отчетность, комментарии менеджмента, информацию об управлении

и вознаграждениях, отчетность об устойчивости) в единое целое, которое объясняет способность организации создавать и поддерживать стоимость; основной результат интегрированной отчетности это интегрированный отчет».

Интегрированная отчетность компании должна содержать информацию, позволяющую узнать, как компания использовала и намеревается использовать различные капиталы, ее воздействие на эти капиталы на протяжении времени и компромиссы между ними, факторы создания ценности организации и возможности и риски, влияющие на них; как стратегия компании соотносится со способностью организации создавать ценность в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах, а также с использованием ею капиталов и воздействием на них; какие отношения у компании с ее основными заинтересованными сторонами, как и в какой степени организация понимает и учитывает их законные потребности, интересы и ожидания; насколько компания способна создавать ценность в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах.

Интегрированная отчетность включает в себя все существенные факты, как положительные, так и отрицательные, в сбалансированной форме и без существенных ошибок.

Информация, содержащаяся в интегрированной отчетности, должна быть представлена на основе, являющейся постоянной в течение времени, и таким образом, чтобы можно было провести сравнение с другими организациями в тех случаях, когда это существенно для собственной истории создания ценности этой организации.

Интегрированная отчетность должна дать ответы на следующие вопросы:

- внутренняя и внешняя среда: чем занимается компания и каковы условия, в которых она работает?
- управление: как структура управления организации поддерживает ее способность создавать ценность в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах?
- возможности и риски: каковы конкретные возможности и риски, влияющие на способность компании создавать ценность на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периодов и как организация использует такие возможности и управляет такими рисками?

Интегрированная отчетность включает в себя все существенные факты, как положительные, так и отрицательные, в сбалансированной форме и без существенных ошибок.

Интегрированная отчетность по сути своей направлена на то, чтобы наилучшим образом донести до пользователей, как работает компания.

- стратегия и распределение ресурсов: в каком направлении хочет развиваться компания и как она намеревается делать это?
- бизнес-модель: какова бизнес-модель компании и насколько она устойчива?
- деятельность: насколько компания достигла своих стратегических целей и каковы результаты ее деятельности с точки зрения капиталов?
- перспективы на будущее: какие сложные задачи и неопределенности могут возникнуть у компании при реализации ее стратегии и каковы потенциальные последствия для ее бизнес-модели и будущей деятельности?

Таким образом, интегрированная отчетность – новое веяние в мире финансов. Основной тенденцией развития корпоративной отчетности в настоящее время является переход от финансовой отчетности в узком смысле к интегрированной отчетности.

Интегрированная отчетность охватывает большой объем различной информации, которая позволяет заинтересованным пользователям сделать вывод о результатах и перспективах развития компании, влиянии ее деятельности на окружающую среду и общество, и объективно оценить эти результаты и перспективы в более широком контексте устойчивости развития общества в целом.

Цель интегрированной отчетности – избежать путаницы и дать четкую, сжатую и понятную информацию о компании. Интегрированная отчетность по сути своей направлена на то, чтобы наилучшим образом донести до пользователей, как работает компания.

Главная особенность интегрированной отчетности заключается в том, что она фокусируется на ресурсах (факторах производства), которые компания потребляет и создает, – финансовых, производственных, человеческих, интеллектуальных, природных и социальных.

Каждой компании выгодно быть открытой и давать заинтересованным лицам и финансовым рынкам полную информацию о своей деятельности, перспективах развития, планах на будущее. Для этого можно использовать интегрированную отчетность. Интегрированная отчетность уже начала применяться в ряде компаний, однако на практике механизм ее создания еще недостаточен по работам.

Однако следует согласиться с мнением ряда зарубежных специалистов, что при том количестве вопросов, которые должны быть отражены в интегрированной отчетности согласно Концепции, основной проблемой будет являться краткость отчета.

Кроме того, не существует стандартной формы интегрированного отчета. Международный комитет по интегрированной отчетности (IIRC) сформулировал только базовые принципы, которыми следует руководствоваться при его составлении.

Интегрированный отчет в лаконичной форме должен содержать такие сведения о компании:

- актуальную информацию о корпоративной стратегии, бизнес-модели и условиях, в которых работает компания;
- историческую справку, в которой описываются общие события, а также финансовые и нефинансовые показатели;
- информацию, позволяющую лучше понять трудности и риски, с которыми компания сталкивается при достижении своих стратегических целей, и оценить устойчивость бизнеса в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Основные принципы, которыми следует руководствоваться при составлении интегрированного отчета:

- стратегическая направленность;
- ориентация на будущее;
- структурированность и четкость информации;
- адаптация к изменениям и учет интересов заинтересованных сторон;
- краткость, надежность и ответственность.

Из-за большого числа источников отчетной информации, постоянного усложнения и увеличения объемов отчетности, нехватки важных сведений и включения ненужных данных создается впечатление, что деятельность компании непрозрачна. Это создает проблемы не только самой компании – составителю отчетности, но и широкому кругу заинтересованных пользователей.

Переход на содержательную и понятную интегрированную отчетность займет у большинства компаний 3-5 лет. Поэтому уже сейчас нужно начинать подготовку к переходу на интегрированную отчетность.



Ю.Л. Синицына, начальник контрольно-методологического
отдела ООО «Аудиторская служба «СТЕК»

Экспортные операции от «А» до «Я»

Мы продолжаем цикл статей, посвященных тонкостям учета экспортных операций¹. В этот раз рассмотрим порядок исчисления НДС при вывозе товаров на территорию государств – участников Таможенного союза и порядок представления декларации по НДС при осуществлении операций, облагаемых по ставке 0%.

Экспортер имеет право на налоговые вычеты в отношении экспортируемых товаров.

НДС при вывозе товаров на территорию государств – участников Таможенного союза

Согласно статье 2 Таможенного кодекса Таможенного союза (далее – ТК ТС), единую таможенную территорию Таможенного союза составляют территории Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации. Товары, происходящие с территории государств – членов Таможенного союза, признаются товарами Таможенного союза. При движении товаров, происходящих с территории государств – членов таможенного союза, внутри таможенного союза (например, с территории РФ на территорию Республики Казахстан и обратно) у сторон договора купли-продажи не возникают обязанности:

- по уплате таможенных платежей (включая таможенные пошлины, НДС и акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза, таможенные сборы);
- таможенного декларирования и таможенного оформления.

При осуществлении сделок между налогоплательщиками государств – членов таможенного союза внутри Таможенного союза организациям необходимо руководствоваться, в частности:

- Соглашением между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» (далее – Соглашение);
- Протоколом от 11.12.2009 «О порядке взимания косвенных налогов

и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе» (далее – Протокол);

- Налоговым кодексом РФ.

В соответствии со статьей 1 Соглашения, экспортом товаров для целей исчисления НДС признается вывоз товаров, реализуемых налогоплательщиками, с территории одного государства – участника Таможенного союза на территорию другого государства – участника Таможенного союза.

Согласно пункту 1 статьи 1 Протокола, при экспорте товаров из России на территорию государства – участника Таможенного союза (Беларусь или Казахстан) применяется нулевая ставка НДС. Экспортер имеет право на налоговые вычеты в отношении экспортируемых товаров.

Как следует из пункта 2 статьи 1 Протокола, для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС экспортер представляет в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией следующие документы (их копии):

- 1) договоры (контракты), на основании которых осуществляется экспорт товаров;
- 2) выписку банка, подтверждающую фактическое поступление выручки от реализации экспортированных товаров на счет налогоплательщика-экспортера;
- 3) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленное по установленной форме, с отметкой налогового органа государства – члена Таможенного союза, на территорию которого импортированы товары, об уплате косвенных налогов (заявление должен прислать покупатель);

¹Статьи из этого цикла читайте в журналах «Вестник бухгалтера Московского региона», 2014, № 1 и 2. – Причем. ред.

4) транспортные (товаросопроводительные) документы, предусмотренные законодательством государства – члена Таможенного союза, подтверждающие перемещение товаров с территории одного государства – члена таможенного союза на территорию другого государства – члена Таможенного союза. Указанные документы не представляются в случае, если для отдельных видов перемещения товаров оформление таких документов не предусмотрено законодательством государства – члена Таможенного союза;

5) иные документы, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки НДС и (или) освобождения от уплаты акцизов, предусмотренные законодательством государства – члена Таможенного союза, с территории которого экспортированы товары.

Перечисленные документы, за исключением заявления, не представляются в налоговый орган, если непредставление документов одновременно с налоговой декларацией следует из законодательства государства – члена таможенного союза, с территории которого экспортированы товары.

С 1 октября 2011 года, согласно измененным положениям статьи 165 НК РФ (изменения внесены Федеральным законом от 19.07.2011 № 245-ФЗ), из перечня документов, обосновывающих право на применение нулевой ставки НДС, в том числе при реализации товаров на экспорт, исключены документы, подтверждающие оплату товаров.

Учитывая изложенное, представлять в налоговые органы выписку банка в пакете документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки НДС при реализации товаров, отгруженных после 1 октября 2011 года и вывозимых с территории Российской Федерации на территорию государств – членов Таможенного союза, не требуется (письмо Минфина России от 16.01.2012 № 03-07-15/03).

Указанные документы на основании пункта 3 статьи 1 Протокола представляются в налоговый орган в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров.

При непредставлении этих документов в установленный срок сумма НДС подлежит уплате в бюджет за налоговый период, на который приходится дата отгрузки товаров. Налоги и пени взимаются в соответствии с законодательством

России. При этом у налогоплательщика-экспортера появляется право на вычет соответствующих «входящих» сумм НДС (письмо ФНС России от 04.08.2011 № АС-4-3/12705@).

Датой отгрузки признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя товаров или первого перевозчика.

В случае представления налогоплательщиком документов, по истечении 180 календарных дней с даты отгрузки товаров, уплаченные суммы НДС (по неподтвержденному экспорту) подлежат вычету (зачету). Суммы пеней, начисленные и уплаченные за нарушение сроков уплаты налога, возврату не подлежат.

Таким образом, порядок исчисления НДС при экспорте в страны Таможенного союза аналогичен порядку исчисления НДС при экспорте в иные страны. Отличается лишь пакет документов, необходимых для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС. Поскольку отсутствует таможенное оформление, в этот пакет не входит таможенная декларация, но должно быть представлено заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.

Форма заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов и правила его заполнения утверждены Протоколом об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств – членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов (Санкт-Петербург, 11 декабря 2009 года).

Покупатель товаров заполняет данное заявление и представляет его в налоговый орган по месту постановки на учет на бумажном носителе в четырех экземплярах и в электронном виде. Один экземпляр заявления остается в налоговом органе организации-покупателя, а остальные три возвращаются налогоплательщику с отметкой, подтверждающей уплату косвенных налогов в полном объеме.

Два экземпляра заявления с отметкой налогового органа должны быть направлены покупателем российской организации, которая в свою очередь, один экземпляр заявления оставляет у себя, а другой – представляет в налоговую инспекцию для подтверждения правомерности применения ставки в размере 0%.

Если заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с необходимыми

Порядок исчисления НДС при экспорте в страны Таможенного союза аналогичен порядку исчисления НДС при экспорте в иные страны.

Если налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) заранее не было известно, что эти затраты будут связаны с реализацией товаров на экспорт и «входной» НДС по ним уже был заявлен к вычету, то принятые к вычету суммы НДС необходимо восстановить.

отметками белорусских или казахстанских налоговиков не будет получено от покупателя вовремя, организации придется уплатить налог по ставке 10 или 18%.

Устойчивая судебная практика по этому вопросу пока не сформировалась, но отдельные решения указывают, что у налогоплательщика, не получившего от контрагента заявление, мало шансов подтвердить ставку 0% (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 17.10.12 № А45-23391/2011 и Восьмого арбитражного апелляционного суда от 28.03.12 № А46-12039/2011).

Отстаивая свою позицию в суде, налогоплательщики ссылались на абзац 2 пункта 5 статьи 1 Протокола, в котором указано следующее. В случае непредставления в налоговый орган заявления налоговой орган вправе принять (вынести) решение о подтверждении обоснованности применения нулевой ставки НДС, налоговых вычетов (зачетов) в отношении операций по реализации товаров, экспортированных с территории одного государства – члена Таможенного союза на территорию другого государства – члена Таможенного союза, при наличии в налоговом органе одного государства – члена Таможенного союза подтверждения в электронном виде от налогового органа другого государства – члена Таможенного союза факта уплаты косвенных налогов в полном объеме (освобождения от уплаты косвенных налогов).

Суды отмечают, что рассматриваемая норма указывает не на обязанность налогового органа, а на его право, то есть предполагает такое его действие правомерным, и наличие такой нормы в Протоколе не исключает из перечня документов, обязательных для представления в налоговые органы, заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.

Порядок представления налоговых деклараций по НДС при осуществлении операций, облагаемых по ставке 0%

Если налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) заранее не было известно, что эти затраты будут связаны с реализацией товаров на экспорт и «входной» НДС по ним уже был заявлен к вычету, то принятые к вычету суммы НДС необходимо восстановить. Восстановление налога

производится в том налоговом периоде, в котором произошла реализация товаров на экспорт.

Восстановление входного НДС, ранее принятого к вычету по товарам (работам, услугам), которые использовались при реализации товаров на экспорт, отражается в графе 5 по строке 090, и в том числе по строке 100 раздела 3 Декларации «Суммы налога, подлежащие восстановлению при совершении операций, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов»².

Вся остальная информация, связанная с экспортной операцией, отражается в специальных разделах налоговой декларации 4, 5 и 6:

- если в отчетном квартале собраны документы, подтверждающие ставку 0%, заполняется раздел 4;
- если в налоговом периоде ставка 0% документально не подтверждена и наступил 181-й календарный день, налогоплательщик должен подать уточненную декларацию за тот квартал, в котором была отгрузка. В ней он заполнит раздел 6;
- если в отчетном квартале появилось право на вычет входного НДС, а нулевая ставка была подтверждена в одном из предыдущих налоговых периодов, заполняется раздел 5. Документы, подтверждающие ставку 0%, повторно не представляются. Этот же раздел декларации заполняется, если в отчетном квартале появилось право на вычет входного НДС по неподтвержденному экспорту.

Рассмотрим заполнение перечисленных разделов декларации на примере.

ЗАО «Экспортер» в IV квартале 2013 года получило 100% предоплату от покупателя – итальянской компании в сумме 100 000 евро и в I квартале 2014 года отгрузило товар покупателю. Курс на дату отгрузки товара составил 45,6 руб./евро. Сумма НДС, подлежащая вычету по рассматриваемой экспортной операции, составила 450 000 руб.

Вариант 1. ЗАО «Экспортер» во II квартале 2014 года, уложившись в срок 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, собрало полный пакет документов (согласно статье 165 НК РФ), подтверждающих экспорт в Италию партии товаров, которая была отгружена в I квартале 2014 года.

В отношении аванса, полученного в IV квартале 2013 года, необходимо

²Форма налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и порядок ее заполнения утверждены приказом Минфина России от 15.10.2009 № 104н.

учитывать, что предоплата по экспортным контрактам НДС не облагается. На основании пункта 1 статьи 154 НК РФ суммы оплаты, частичной оплаты, полученные в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по налоговой ставке 0%, в налоговую базу по НДС не включаются. Документами, подтверждающими, что денежные средства действительно получены в счет предстоящего экспорта товаров, могут являться контракт, заключенный с иностранной организацией на поставку товаров, предусматривающий получение авансовых платежей, и выписка банка, подтверждающая получение таких денежных средств.

По общему правилу, установленному пунктом 9 статьи 167 НК РФ, моментом определения налоговой базы по НДС для экспортных операций является последнее число квартала, в котором собраны все необходимые документы (при условии, что соблюден 180-дневный срок). При этом налоговая база по экспортной операции отражается в разделе 4 налоговой декларации «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0% по которым документально подтверждена» в графе 2 раздела 4.

В соответствии с пунктом 3 статьи 172 НК РФ налоговые вычеты применяются на момент определения налоговой базы (на последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов). Принятые к вычету суммы НДС отражаются в графе 3 раздела 4 одновременно с налоговой базой по данной экспортной операции.

Для определения налоговой базы выручка в валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату отгрузки (передачи) товаров. Основание – пункт 3 статьи 153 НК РФ.

Для целей определения налоговой базы по НДС при реализации товаров на экспорт датой отгрузки (передачи) товара будет считаться дата выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта, указанная в штампе «Выпуск разрешен», проставленном на таможенной декларации (письмо Минфина России от 23.11.2005 № 03-04-08/326, письма ФНС России от 08.07.2005 № 03-2-03/1155/15, от 18.05.2005 № 03-2-03/829/16).

Каждая экспортная операция имеет свой код. Например:

- операции по реализации товаров на экспорт (на внутреннем рынке облагаемых по ставке 18%) присвоен код 1010401;
- следующий код 1010402 присвоен операции по реализации товаров на экспорт (на внутреннем рынке облагаемых по ставке 10%);
- для операций по реализации работ (услуг) по организации и сопровождению международных перевозок товаров – код 1010405.

Расшифровки каждого кода приведены в разделе III приложения № 1 к Порядку заполнения декларации (утв. приказом Минфина России от 15.10.2009 № 104). Но в названный перечень операций, облагаемых по ставке 0%, не вошли операции по реализации товаров, экспортированных на территорию государства – члена Таможенного союза. Согласно письму Минфина России от 06.10.2010 № 03-07-15/131, в разделах 4, 5 и 6 декларации следует отражать:

- 1) по коду 1010403 – операции по реализации товаров, вывезенных с территории Российской Федерации на территорию государства – члена Таможенного союза (не указанных в пункте 2 статьи 164 НК РФ (на внутреннем рынке облагаемых по ставке 18%));
- 2) по коду 1010404 – операции по реализации товаров, вывезенных с территории Российской Федерации на территорию государства – члена Таможенного союза (указанных в пункте 2 статьи 164 НК РФ (на внутреннем рынке облагаемых по ставке 10%)).

Необходимые коды уже проставлены в графе 1. Поэтому достаточно отражать показатели по соответствующим кодам операций, которые организация осуществляла в отчетном квартале.

Возвращаясь к нашему примеру, экспортная операция отражается в налоговой декларации по НДС за II квартал 2014 года, поскольку в этом квартале был собран необходимый пакет подтверждающих документов. В таком случае налоговая база 100 000 евро должна быть определена на 30 июня 2014 года и пересчитана в рубли по курсу ЦБ РФ 45,6 руб/евро, действовавшему на дату отгрузки. Налоговая база 4 560 000 отражается в графе 2, а подлежащие вычету суммы НДС по экспортной операции – в графе 3 (см. Фрагмент 1).

Данные будем отражать по строке с кодом операции 1010401 – операции

Моментом определения налоговой базы по НДС для экспортных операций является последнее число квартала, в котором собраны все необходимые документы (при условии, что соблюден 180-дневный срок).

Фрагмент 1

Раздел 4. Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена

Код операции	Налоговая база	Налоговые вычеты по операциям, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена	Сумма налога, ранее исчисленная по операциям, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее не была документально подтверждена	Сумма налога, ранее принятая к вычету и подлежащая восстановлению	суммы в рублях
1	2	3	4	5	
1010401					
	4560000	---	4500000	---	
1010402					
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 010)					4500000---

по реализации товаров на экспорт (на внутреннем рынке облагаемых по ставке 18%).

Вариант 2. ЗАО «Экспортер» не подтвердило экспорт партии товаров, реализованных в I квартале 2014 года.

Если пакет документов не собран по истечении 180 календарных дней с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта, экспортная операция облагается НДС по ставкам 10 или 18% (по ставкам, применяемым при реализации этих товаров на внутреннем рынке). При этом моментом определения налоговой базы является день отгрузки (передачи) товаров.

Одновременно налогоплательщик имеет право на вычеты сумм налога, предъявленных ему продавцами при приобретении товаров, работ, услуг, имущественных прав, использованных для производства и (или) реализации товаров, экспортированных с территории Российской Федерации.

Налогоплательщику необходимо подать уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за тот налоговый период, в котором произошла отгрузка товара. Соответствующие операции включаются в раздел 6 уточненной налоговой декларации за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров.

Уточненную декларацию нужно сдать не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором наступил 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта.

В рассматриваемом примере ЗАО «Экспортер» не позднее 20 октября 2014 года (181-й день придется на III квартал 2014 года) должно будет представить уточненную декларацию за I квартал

2014 года, заполнив в ней раздел 6 «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0% по которым документально не подтверждена».

В разделе 6, так же как и в разделах 4 и 5, уже проставлены в графе 1 коды операций. Поэтому достаточно отражать показатели по соответствующему коду (см. Фрагмент 2).

В графе 2 отражается выручка. Выручка в валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки (передачи) товаров (100 000 евро x 45,6 руб/евро). В графе 3 отражается сумма НДС, начисленная с этой выручки по соответствующей налоговой ставке (18 или 10%). Рассчитать сумму НДС нужно так: показатель графы 2 умножить соответственно на 18 или 10 и разделить на 100 (4 560 000 x 18/100). В графе 4 отражаются налоговые вычеты по экспортной реализации (450 000 руб.).

По строке 010 отражаются итоговые суммы по графам 2-4.

В строке 020 указывается сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет. Ее нужно рассчитать по формуле:

$$\text{Строка } 020 = \frac{\text{Сумма величин графы 3 строки 010}}{100} - \frac{\text{Сумма величин графы 4 строки 010}}{100}$$

В строке 030 указывается сумма НДС, которую должен бюджет. Ее рассчитывают по формуле:

$$\text{Строка } 030 = \frac{\text{Сумма величин графы 4 строки 010}}{100} - \frac{\text{Сумма величин графы 3 строки 010}}{100}$$

Фрагмент 2

Раздел 6. Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена

Код операции	Налоговая база	Суммы НДС, исчисленные по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2-3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации		Сумма налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена	
		1	2	3	4
1010401	4 5 6 0 0 0 0 - - -	8 2 0 8 0 0 - - - -	4 5 0 0 0 0 - - - -		
1010402					
Итого (код строки 010)	4 5 6 0 0 0 0 - - -	8 2 0 8 0 0 - - - -	4 5 0 0 0 0 - - - -		
Итого, сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет по данному разделу (код строки 020)			3 7 0 8 0 0 - - - -		
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 030)					

Фрагмент 3

Раздел 4. Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена

Код операции	Налоговая база	Налоговые вычеты по операциям, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена		Сумма налога, ранее исчисленная по операциям, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее не была документально подтверждена		Сумма налога, ранее принятая к вычету и подлежащая восстановлению	
		1	2	3	4	5	
1010401	4 5 6 0 0 0 - - - -	4 5 0 0 0 0 - - - -	8 2 0 8 0 0 - - - -	4 5 0 0 0 0 - - - -			
1010402							
Итого, сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 010)			8 2 0 8 0 0 - - - -				

В рассматриваемом примере (вариант 2) факт экспорта своевременно подтвержден не был и с экспортной операции уплачен НДС по ставке 18%. Но уплаченный налог можно вернуть. Для этого необходимо до истечения трех лет после налогового периода, в котором произошла отгрузка на экспорт (I квартал 2014 года), собрать необходимые документы и представить их вместе с декларацией по НДС в налоговый орган. При этом заполняется раздел 4 налоговой декларации.

Допустим, что ЗАО «Экспортер» собрало необходимые документы в IV квартале 2014 года и представило их вместе с декларацией за IV квартал 2014 года, заполнив раздел 4 (см. Фрагмент 3):

- в графе 2 указывается сумма выручки от экспортной операции – 4 560 000 руб.;
- в графе 3 отражается сумма вычетов по экспортной операции – 450 000 руб.;
- в графе 4 отражается сумма начисленного НДС по экспорту, ранее не подтвержденному документами – 820 800 руб. Эта сумма была отражена в графе 3 раздела 6 уточненной декларации за I квартал 2014 года;
- в графе 5 отражаются суммы НДС, подлежащие восстановлению, – 450 000 руб. Ранее они были приняты к вычету при неподтвержденном экспорте. Эти суммы были записаны в графе 4 раздела 6 уточненной декларации за I квартал 2014 года.

Раздел 5 заполняется в случаях, если налогоплательщик добирает налоговые вычеты.

В строке 010 указана общая сумма налога, которую рассчитали по формуле:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Строка} & & \text{Сумма} & \text{Сумма} & \text{Сумма} \\ 010 & = & \text{вели-} & \text{вели-} & \text{вели-} \\ & & \text{чин} & \text{чин} & \text{чин} \\ & & \text{графы} & \text{графы} & \text{графы} \\ & & 3 & 4 & 5 \end{array}$$

Раздел 5 «Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0% по которым ранее документально подтверждена (не подтверждена)» заполняется в случаях, если налогоплательщик добирает налоговые вычеты. То есть в одном из прошлых налоговых периодов организация подтвердила экспорт и представила раздел 4 декларации по НДС и при этом не заявила в этой декларации отдельные суммы налоговых вычетов.

Возможен другой вариант. Организация не подтвердила экспорт и представила раздел 6 в составе уточненной декларации по НДС и не заявила в этой декларации отдельные суммы входного НДС к вычету. Вычет был заявлен не в полном объеме, например, из-за отсутствия счета-фактуры, который в текущем квартале был получен и право на вычет возникло.

В разделе 5 есть показатели «Отчетный год» и «Налоговый период (код)». Они заполняются на основании данных, указанных на титульном листе той декларации, где ранее были отражены операции по реализации товаров на экспорт.

Если в текущем квартале возникло право на вычет по нескольким экспортным операциям за разные налоговые периоды, раздел 5 заполняется по каждому налоговому периоду отдельно. В строках «Отчетный год» и «Налоговый период (код)» указываются данные каждой декларации.

В графах 2 и 4 по каждому коду операции указываются суммы выручки от экспортных поставок по той декларации, данные которой были внесены в строки «Отчетный год» и «Налоговый период (код)». Причем в графе 2 отражается выручка по операции, нулевая ставка по которой документально подтверждена, а в графе 4 – по операции по неподтвержденному экспорту.

В графах 3 и 5 по каждому коду операции отражается сумма «входного»

НДС, право на вычет которой возникло у организации в том квартале, за который представляется декларация. В графе 3 указывается сумма входного НДС по подтвержденному экспорту, то есть по операциям, отраженным в графе 2. А в графу 5 вносится сумма входного НДС по операциям, нулевая ставка по которым не подтверждена. Эти операции указаны в графе 4.

Общая сумма НДС, которая принимается к вычету, рассчитывается на каждой странице раздела 5 по строке 010 (в графах 3 и 5). При этом в графе 3 по строке 010 отражается общий вычет налога по подтвержденному экспорту, а в графе 5 – по неподтвержденному.

Пакет документов, подтверждающих экспорт, повторно не представляется.

Вернемся к нашему примеру (Вариант 1). ЗАО «Экспортер» во II квартале 2014 года (уложившись в срок 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта) собрало полный пакет документов (согласно статье 165 НК РФ), подтверждающих экспорт в Италию партии товаров, которая была отгружена в I квартале 2014 года.

В налоговый орган была представлена декларация за II квартал 2014 года с заполненным разделом 4, согласно которому был заявлен вычет «входного» НДС по экспортной операции в сумме 450 000 руб. При этом сумма «входного» НДС по экспортной операции была заявлена не в полном объеме, счет-фактура от поставщика на сумму НДС 6 000 руб. был оформлен с ошибками и нуждался в исправлении. Исправленный счет-фактура поступил в организацию только в III квартале 2014 года.

Представляя декларацию за III квартал 2014 года, ЗАО «Экспортер» будет заполнять раздел 5.

Показатели «Отчетный год» и «Налоговый период» заполняются на основании сведений декларации по НДС за II квартал 2014 года. То есть в ячейках «Отчетный год» указывается число 2014, а по показателю «Налоговый период (код)» – 22 (согласно приложению № 3 к порядку заполнения декларации, утвержденному приказом Минфина России от 15.10.2009 № 104н).

Фрагмент 4

Раздел 5. Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена (не подтверждена)

Отчетный год		Налоговый период (код)		суммы в рублях	
2014		22			
Код операции	По операциям, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена в предыдущих налоговых периодах Налоговая база	Налоговые вычеты	По операциям, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена в предыдущих налоговых периодах Налоговая база	Налоговые вычеты	
1	2	3	4	5	
1010401	4560000--	6000----			
1010402					
Сумма налога, исчисленная к уменьшению по данному разделу (код строки 010)		6000----			

В рассматриваемом примере организация добирает вычет по подтвержденному экспорту, поэтому заполняются графы 2 и 3.

В графе 2 по коду операции 1010401 отражается выручка от реализации товаров в Италию в сумме

4 560 000 руб. В графе 3 указывается сумма НДС 6 000 руб., право на включение которой в налоговые вычеты возникло только в III квартале 2014 года. В графе 3 строки 010 указывается общая сумма налога – 6 000 руб. (см. Фрагмент 4).



Аудиторская фирма «СТЕК»

Аудиторские услуги

- Общий аудит
- Аудит отчетности по МСФО
- Налоговый аудит
- Due diligence
- Кадровый аудит

Консультационные услуги

- Консультационное сопровождение
- Трансформация отчетности в соответствии с МСФО
- Разработка локальных актов и внутригрупповой отчетности
- Консалтинг при реорганизации бизнеса
- Защита в спорах с госорганами
- Аттестация финансового персонала

Россия | 115184 | г. Москва | ул. Б. Татарская, 35
 Тел./факс: + 7 (495) 921 23 24 | stek@stekaudit.ru | www.stekaudit.ru

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

Статья 149 НК РФ – льготы или не льготы?

Практическое значение этот вопрос имеет, прежде всего, для организаций, совершающих необлагаемые НДС (освобожденные от налогообложения) операции в соответствии со статьей 149 НК РФ. Проводя камеральные или выездные налоговые проверки, налоговые органы в соответствии с пунктом 6 статьи 88 НК РФ, требуют у таких налогоплательщиков документы, подтверждающие право на льготы. Попробуем разобраться.



А.М. Рабинович

Что такое льгота: анализ норм Налогового кодекса РФ

Пунктами 1 и 2 статьи 56 НК РФ установлено, что льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено настоящим Налоговым кодексом РФ.

В этом определении обратим внимание на следующее:

- льгота предполагает наличие как минимум двух групп налогоплательщиков: имеющей определенные налоговые преимущества и не имеющей таковых. Должны ли они вместе принадлежать к единой общей группе лиц, совершающих данные операции, или достаточно, чтобы они были просто налогоплательщиками данного налога, из определения неясно. И это, как увидим ниже, один из трех основных камней преткновения для решения рассматриваемого вопроса;
- возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере является не единственной формой льготы. Следовательно, льготой является также, например, освобождение налогоплательщика

от какой-то налоговой обязанности или ее облегчение;

- отсутствует ограничение на способы, которыми реализуется возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. И это тоже порождает проблемы;
- возможность отказаться от использования льготы является не безусловной, ибо может быть ограничена Налоговым кодексом РФ. В силу специального характера норм статьи 56 НК РФ в части определения понятия льготы данная формулировка приоритетна по отношению к подпункту 3 пункта 1 статьи 21 НК РФ. В нем сказано только о том, что налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, а о том, что Налоговый кодекс РФ может придать льготе характер безальтернативной обязанности, не говорится.

С точки зрения терминологии, льгота не относится к обязательным элементам налога, перечисленным в пункте 1 статьи 17 НК РФ, без определения которых законодателем налог не может считаться установленным. Напомним, что к таким элементам относятся:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Установлению льгот посвящен пункт 2 статьи 17 НК РФ: в необходимых случаях при установлении налога в акте

Прямое или косвенное исключение каких-либо сделок, событий, хозяйственных операций из числа признаваемых объектом налогообложения, одинаковое для всех налогоплательщиков НДС, не является установлением налоговой льготы.

законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Отделены льготы от элементов налога и в пункте 3 статьи 12 НК РФ, в котором говорится о полномочиях законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов РФ и представительных органов муниципальных образований по установлению налогов и сборов: об элементах налогообложения речь идет в абзаце 3, а о льготах – в абзаце 4, при этом они не включают в себя такой способ регулирования налогового бремени, как установление особенностей определения налоговой базы.

Но это не значит, что льгота устанавливается вне обязательных элементов налогообложения, безотносительно к ним.

Судебная практика о квалифицирующих признаках льготы

Большинство споров о том, признаются ли те или иные положения Налогового кодекса РФ льготами, связано с применением норм главы 21 НК РФ, хотя затрагиваются в них и другие главы кодекса.

Одним из важных итогов этих судебных разбирательств стал вывод: говорить о налоговой льготе можно только при наличии объекта налогообложения. Без него нет потенциальной налоговой обязанности, в отношении которой может быть установлено преимущество одной группы налогоплательщиков перед другой.

А значит, прямое или косвенное исключение каких-либо сделок, событий, хозяйственных операций из числа признаваемых объектом налогообложения, одинаковое для всех налогоплательщиков НДС, не является установлением налоговой льготы.

На примере реализации земельных участков Президиум ВАС РФ в своем постановлении от 18.09.2012 № 4517/12 указал: отсутствие у налогоплательщика обязанности исчислять и уплачивать в бюджет налог на добавленную стоимость с операций по реализации земельных участков (долей в них) прямо предусмотрено нормами налогового законодательства и в силу статьи 56 НК РФ не является льготой. Такая реализация, не признаваемая объектом обложения налогом на добавленную

стоимость, не учитывается при формировании налоговой базы по указанному налогу, в то время как налоговые льготы, согласно статье 56 НК РФ, применяются только в отношении отдельных категорий налогоплательщиков.

Прямые исключения из объекта налогообложения имеют место также в главах 25.2, 26, 30 и 31 НК РФ (п. 2 ст. 333.9, п. 2 ст. 336, п. 4 ст. 374 и п. 2 ст. 389 соответственно). В других главах Налогового кодекса РФ такого перечня нет, поэтому для тех глав, в которых объект налогообложения прямо обозначен как реализация товаров (работ, услуг) (подп. 1 п. 1 ст. 182 гл. 22 «Акцизы» НК РФ) или связан с реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 248 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ), список исключений из объекта налогообложения исчерпывается операциями, не признаваемыми реализацией согласно пункту 3 статьи 39 НК РФ.

Для НДС примером подобного «косвенного» исключения из объекта налогообложения – через определение этого объекта в подпункте 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ – являются операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ. Для НДС аналогичным примером косвенного исключения из объекта налогообложения (через определение порядка исчисления налоговой базы в подпункте 1 пункта 2 статьи 211 НК РФ) может быть оплата организацией обучения работника в интересах организации. Соответственно, во всех перечисленных случаях не может идти речь о налоговых льготах.

Конституционный суд РФ подтвердил: пункт 2 статьи 56 НК РФ, определяя, что налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговой льготы, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ, предполагает тем самым, что право на отказ от соответствующей льготы может быть ограничено (Определение от 05.02.2004 № 43-О). Такой признак, как возможность отказа, перестает быть обязательным для квалификации положения Налогового кодекса РФ в качестве льготы.

С учетом этого становится более понятным, почему, не принимая мнение налогоплательщика о том, что ставка 0% по налогу на добавленную стоимость является льготой, от которой можно добровольно отказаться, Конституционный суд не стал обращаться к нормам о налоговых льготах,

а обосновал свое несогласие другими соображениями. В частности, обязательностью такого элемента налогообложения как налоговая ставка, что лишает налогоплательщика права произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения (Определение от 15.05.2007 № 372-О-П).

Таким необращением к нормам о льготах было показано, что обязательный характер ставки 0% не означает, что она не является льготой. Ведь ставка 10% по НДС, которая с учетом права покупателя на вычет уплаченного налога, является такой же обязательной, как и ставка 0%, уже напрямую именуется льготой (см., например, Определения ВАС РФ от 21.08.2008 № 10720/08, от 05.05.2008 № 2340/08, а также Распоряжение Правительства РФ от 11.06.2013 № 962-р, Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов, разработанный Минэкономразвития России).

Общий вывод: отнесение ставки к обязательным элементам налогообложения не препятствует тому, чтобы ее снижение, то есть создание для определенной категории налогоплательщиков возможности не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере, признавалось льготой. Причем как по прямым, так и по косвенным налогам, как по налогам с доходов, так и по имущественным налогам (см. например, письмо Минфина России от 11.07.2013 № 03-03-10/26901, доведенное до налоговых органов письмом ФНС России от 24.07.2013 № ЕД-4-3/13538@, а также постановление Правительства РФ от 14.07.2012 № 717, разд. 1 Распоряжения Правительства РФ от 21.12.2013 № 2492-р).

Не меняет этого вывода и то обстоятельство, что в пункте 1 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 применение налоговой льготы и более низкой налоговой ставки названы в качестве двух самостоятельных способов уменьшения размера налоговой обязанности.

Признается льготой:

- освобождение от обязанностей налогоплательщика по любому налогу (определение Конституционного суда РФ от 07.02.2002 № 37-О, письмо Минфина РФ от 20.01.2014 № 03-11-11/1484);
- освобождение от обложения НДС отдельных операций и сумм,

предоставляемое налогоплательщикам помимо статьи 149 НК РФ, например, авансов, указанных в пункте 1 статьи 154 НК РФ, или ввоза определенных товаров на территорию РФ (см. постановления ФАС Уральского округа от 26.12.2010 № Ф09-872/10-С2, ФАС Северо-Западного округа от 01.12.2011 № А52-1297/2011).

Не препятствует судам называть льготой некое послабление (например, возможность не учитывать определенные доходы для целей налога на прибыль) то обстоятельство, что оно применяется в равной мере всеми без исключения налогоплательщиками, совершающими соответствующие операции (Определения ВАС РФ от 20.01.2014 № 03-11-11/1484, от 20.01.2014 № 03-11-11/1484). То есть другой категорией налогоплательщиков, по отношению к которым предоставляется данное преимущество, выступают налогоплательщики налога на прибыль, не совершающие указанные операции. То же самое имеет место и в случае с авансами, освобожденными от НДС, ввозом товаров, освобожденных от НДС, операциями, перечисленными в статье 149 НК РФ.

Таким образом, можно сказать, что в рамках операций, образующих объект налогообложения, любые отступления от общего порядка налогообложения в сторону его ослабления могут считаться льготой, независимо от императивного или диспозитивного порядка применения этих «послаблений».

Отдельно следует обратить внимание на позицию высших судебных инстанций по вопросу о возможности выбора налогоплательщиком момента применения льготы. Эта возможность вытекает из его установленного пунктом 2 статьи 56 НК РФ права приостановить использование льготы на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Если указанное приостановление не запрещено Налоговым кодексом РФ, право на налоговую льготу, не использованную в предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик может реализовать путем подачи уточненной налоговой декларации, заявления в рамках проведения выездной налоговой проверки (в части льгот, имеющих отношение к предмету проводимой проверки и проверяемому налоговому периоду) либо заявления в налоговый орган при уплате налога на основании

Отнесение ставки к обязательным элементам налогообложения не препятствует тому, чтобы ее снижение, то есть создание для определенной категории налогоплательщиков возможности не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере признавалось льготой.

Для Верховного суда РФ не является очевидным, что вся статья 149 НК РФ – это перечень льгот по НДС, дающих основание налоговому органу требовать от налогоплательщика предоставления подтверждающих льготу документов.

налогового уведомления. Не так давно об этом было сказано в пункте 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, а раньше вытекало из пункта 16 Пленума Верховного суда РФ и ВАС РФ от 11.06.1999 № 41/9.

В любой из этих моментов может возникнуть спор о правомерности требования налогового органа представить подтверждающие льготу документы.

Проблемы статьи 149 НК РФ

Казалось бы, с учетом изложенных общих подходов Налогового кодекса РФ и судов к вопросу о том, как отличить льготу от не-льготы споров об отнесении к льготам норм статьи 149 НК РФ не должно возникать.

И действительно, раз в пункте 2 статьи 146 НК РФ содержится закрытый перечень операций, не признаваемых объектом налогообложения, то все не указанные в нем операции являются объектом налогообложения. Следовательно, предоставление статьей 149 НК РФ права не исчислять налог при осуществлении операций, не упомянутых в пункте 2 статьи 146 НК РФ, является льготой, независимо от того, что отказаться от этого права можно только в отношении части операций, а именно приведенных в пункте 3 статьи 149 НК РФ (п. 5 ст. 149 НК РФ).

Поэтому вполне обоснованным, логично вытекающим из рассмотренных выше общих подходов Конституционного суда РФ представляется его вывод о том, что все указанные в статье 149 НК РФ операции образуют объект налогообложения НДС, а все содержащиеся в ней нормы – это льготы (п. 3 Определения от 07.11.2008 № 1049-О-О, п. 2.1 Определения от 04.06.2013 № 966-О).

Президиум ВАС РФ специально данный вопрос не рассматривал, но во многих постановлениях он или сам именовал нормы статьи 149 НК РФ льготой, или без всяких оговорок воспроизводил такую квалификацию, данную нижестоящими судами или сторонами спора, в том числе когда речь шла о нормах пункта 2 статьи 149 НК РФ, от применения которых нельзя отказаться (постановления от 07.06.2012 № 15474/11, от 14.06.2011 № 16970/10, от 28.10.2010 № 7334/10, от 29.09.2010 № 7090/10, от 14.09.2010 № 1814/10, от 07.09.2010 № 3755/10, от 08.06.2010 № 1650/10 и др.). Это до недавнего времени позволяло считать, что Президиум ВАС РФ придерживается

по рассматриваемому вопросу такой же позиции, как и Конституционный суд РФ.

ФНС России также всегда считала, что операции, перечисленные в статье 149 НК РФ, признаются объектом налогообложения НДС. При этом они не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) (письмо от 08.02.2007 № ММ-6-03/90@).

И хотя это письмо фактически утратило силу в связи с применением с отчетности за 4-й квартал 2009 года другой формы декларации, налоговые органы по-прежнему им руководствуются (письмо УФНС по г. Москве от 22.11.2011 № 16-15/113063). А именно на понимании налоговыми органами операций, перечисленных в статье 149 НК РФ, как облагаемых и основывается трактовка их как льготированных, требующих подтверждения документами в соответствии с пунктом 6 статьи 88 НК РФ.

Показательно, что и в отношении других налогов ФНС России считает освобождение от налогообложения льготой (приложение 6 к приказу ФНС России от 28.10.2011 № ММВ-7-11/696@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по земельному налогу в электронном виде и порядка ее заполнения», таблица 4.12 приказа ФНС России от 20.02.2012 № ММВ-7-11/99@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по транспортному налогу в электронном виде и порядка ее заполнения»).

В то же время для Верховного суда РФ не является очевидным, что вся статья 149 НК РФ – это перечень льгот по НДС, дающих основание налоговому органу требовать от налогоплательщика предоставления подтверждающих льготу документов. Так, он отменил постановления мировых судей о совершении налогоплательщиком административного правонарушения, предусмотренного частью 1 статьи 15.6 КоАП РФ, поскольку, поддерживая указанное требование налогового органа в части операций по предоставлению процентных займов в денежной форме, по реализации лома и отходов цветных металлов, а также реализации ценных бумаг, суд не исследовал всесторонне и полно вопрос о том, связано ли истребование указанных в требовании документов с предоставлением налоговых льгот, а также являются ли указанные операции налоговыми льготами в смысле, придаваемом им частью 1 статьи 56 НК

РФ (постановления ВАС РФ от 18.07.2012 № 16-АД12-4, от 25.07.2012 № 16-АД12-5).

В практике федеральных арбитражных судов также встречается позиция, подвергающая сомнению всеохватывающе льготный характер норм статьи 149 НК РФ. В последние годы наиболее полно она изложена в постановлениях ФАС Поволжского округа, принятых после приведенного выше постановления Президиума ВАС РФ по поводу земельного участка.

Так, в постановлении ФАС Поволжского округа от 12.12.2012 № А12-5212/2012, воспроизводя формулировку Президиума ВАС РФ, относящиеся к статье 146 НК РФ, суд отметил: отсутствие у налогоплательщика обязанности исчислять и уплачивать в бюджет налог на добавленную стоимость с операций, не подлежащих налогообложению, прямо предусмотрена положениями подпункта 12 пункта 2, подпункта 15 пункта 3, подпункта 25 пункта 3 статьи 149 НК РФ. Следовательно, в данной статье закона закреплены операции, не подлежащие налогообложению, но не все операции, не подлежащие налогообложению, подпадают под признаки налоговой льготы, установленные пунктом 1 статьи 56 НК РФ.

Признание для целей налогообложения операций, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), означает, что такие операции не учитываются при формировании налоговой базы по этому налогу. Налоговые же льготы применяются, согласно статье 56 НК РФ, только в отношении объектов налогообложения.

Поэтому необходимо отграничивать льготы от случаев, когда не возникает объект налогообложения. Соответственно, налогоплательщик не обязан представлять в рамках проводимой камеральной налоговой проверки документы, подтверждающие правомерность отражения в разделе 7 указанных операций, не подлежащих налогообложению.

Основываясь на таких доводах, ФАС Поволжского округа не принял ссылку на позицию Конституционного суда РФ, выраженную в его постановлениях от 19.06.2002 № 11-П, от 27.05.2003 № 9-П, от 21.03.1997 № 5-П и определениях от 20.11.2003 № 396-О, от 20.11.2003 № 392-О.

В постановлении от 25.07.2013 № А55-26714/2012 ФАС Поволжского округа дополнительно отметил, что поскольку

установленное подпунктом 15 пункта 3 статьи 149 НК РФ освобождение от налогообложения относится ко всем операциям займа в денежной форме и операциям с ценными бумагами, включая проценты по ним, независимо от того, какими бы налогоплательщиками они не совершались, постольку лица, осуществляющие такие операции, не пользуются какими-либо преимуществами перед другими налогоплательщиками.

Суд прямо указал, что его выводы согласуются с правовой позицией Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлении от 18.09.2012 № 4517/12. Следовательно, направление налогоплательщику при проведении камеральной налоговой проверки требования о представлении документов, подтверждающих правомерность отражения в налоговой отчетности операций, не подлежащих налогообложению, противоречит нормам статьи 88 НК РФ.

Отметим, что в обоих постановлениях речь шла в том числе об освобождении, от которого можно отказаться. Это еще раз подтверждает второстепенность данного признака для признания или непризнания установленного Налоговым кодексом РФ налогового преимущества льготой.

Сходным образом в постановлении ФАС Московского округа от 04.02.2013 № А40-57548/12-20-320 требование налогового органа о предоставлении документов, подтверждающих освобождение от налогообложения операций по выдаче займа в денежной форме, было признано противоречащим пункту 1 статьи 56 НК РФ. Необходимо отграничивать льготы от случаев, когда не возникает объект налогообложения, соответственно, налогоплательщик не обязан представлять в рамках проводимой камеральной налоговой проверки документы, подтверждающие правомерность отражения в разделе 7 указанных операций, не подлежащих налогообложению.

В то же время ФАС Западно-Сибирского округа совершенно справедливо, как представляется, отверг аналогичную попытку нижестоящего суда утверждать, что толкование статьи 56 НК РФ, данное Президиумом ВАС РФ в постановлении от 18.09.2012 № 4517/12, распространяется не только на статью 146 НК РФ, но в равной мере на статью 149 НК РФ и что Определение КС РФ от 04.06.2013 № 966-0 неприменимо к рассматриваемой

Признание для целей налогообложения операций, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) означает, что такие операции не учитываются при формировании налоговой базы по этому налогу.

Определение федеральным законодателем круга операций по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), не означает отсутствие при осуществлении таких операций объекта налогообложения.

ситуации. В этом Определении, указал ФАС, вывод о наличии в операциях, перечисленных в статье 149 НК РФ, признаков налоговых льгот сделан в отношении всех указанных в ней случаев (операций) без каких-либо изъятий.

Определение федеральным законодателем круга операций по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), добавил суд, не означает отсутствия при осуществлении таких операций объекта налогообложения. В итоге суд кассационной инстанции пришел к выводу о правомерном истребовании у заявителя в ходе камеральной проверки документов, подтверждающих обоснованность применения налоговой льготы.

Соглашаясь с этим мнением, отметим все же, что и противоположная точка зрения, отраженная в постановлениях ФАС Поволжского и Московского округов, тоже возникла не на пустом месте и имеет определенные формальные основания. Коренятся они в самом названии статьи 149 НК РФ, объединяющем формально два разных вида операций: не подлежащие налогообложению и освобожденные от налогообложения. Причем первые даже, можно сказать, являются основными, поскольку вторые даны в скобках.

По стилистике и по аналогии операции, не подлежащие налогообложению, могут толковаться (и, как видим, толкуются) как не подлежащие налогообложению не по причине освобождения их от налогообложения законодателем, а сами по себе, в силу какой-то своей внутренней природы, подобно операциям, не признаваемыми объектом налогообложения или осуществляемым не на территории РФ.

Однако в самой статье 149 НК РФ нет никаких критериев разграничения этих двух типов операций. Таким критерием могла быть возможность и невозможность отказаться от освобождения от налогообложения. Тогда операции, указанные в пунктах 1 и 2 статьи 149 НК РФ, могли бы считаться не подлежащими налогообложению, то есть не льготными, а приведенные в пункте 3 – освобожденными от налогообложения, то есть льготными.

Но этому порядку не соответствует последовательность наименования операций в названии статьи 149 НК РФ. Да и сама возможность отказа от льготы не является, как видели выше, ее безусловным признаком ни в Налоговом кодексе РФ, ни в судебной практике.

Это позволяет предположить, что наличие двух видов операций в названии статьи 149 НК РФ с самого начала имело чисто синонимический смысл. А если это было не так, то последующая практика Конституционного суда РФ свела на нет возможное, но явно не сформулированное различие между операциями, не подлежащими налогообложению, и операциями, освобожденными от налогообложения. Сегодня Конституционный суд РФ считает их все освобожденными законодателем от налогообложения, то есть имеющими характер льготы.

Однако предполагается, что ВАС РФ не согласится с этой позицией и отступит от своих прежних, хотя и неявных формулировок. Согласно пункту 8 размещенного на его сайте проекта постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», из перечисленных в статье 149 НК РФ операций понятию льготы, определенному в статье 56 НК РФ, соответствуют только те освобождения, которые предоставляют преимущества лишь определенным группам налогоплательщиков, совершающим данные операции, а не всем, кто их осуществляет. Например, столовым образовательных и медицинских организаций, религиозным организациям, общественным организациям инвалидов, коллегиям адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских палат (подп. 5 п. 2, подпункты 1, 2, 14 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Все остальные освобождения от налогообложения, распространяющиеся согласно статье 149 НК РФ на всех совершающих данные операции, – это не льготы, а специальные правила налогообложения соответствующих операций.

Соответственно, в первом случае налоговые органы при проведении камеральной проверки имеют право требовать от налогоплательщика предоставления документов, подтверждающих право на льготы, а во второй ситуации пункт 6 статьи 88 НК РФ не применим.

Если такая позиция сохранится и в самом постановлении Пленума ВАС РФ, многолетний спор будет разрешен в пользу налогоплательщиков. А исходя из приведенных выше документов Верховного суда РФ, можно надеяться на ее поддержку и новым единым Верховным судом России.

Л.В. Чхутиашвили, канд. экон. наук, аудитор, член ИПБ Московского региона

Организация внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности

Эффективность функционирования внутреннего контроля в организациях зависит от формирования объективной, оперативной, достоверной и качественной информации. Вся необходимая для контроля внешнеэкономической деятельности информация должна поступать в соответствующее место в нужное время и с необходимой степенью точности и сжатия. Рассмотрим, как организовать такой контроль.



Л.В. Чхутиашвили

Банкротство рентабельных предприятий эксперты связывают с отсутствием возможности руководства надлежащим образом отреагировать на непредвиденные изменения в хозяйственной деятельности и принять своевременные управленческие решения ввиду отсутствия надлежащего информационного обеспечения и внутреннего контроля.

Правильно организованный контроль должен не только обнаруживать недостатки и нарушения, но и предупреждать об их наличии, тем самым способствовать их своевременному устранению. Развитие рыночной экономики в качестве приоритета выдвинуло соблюдение интересов собственников, инвесторов и акционеров.

Выход российских предприятий на международный рынок требует соблюдения международных правил торговли и обостряет необходимость внедрения понятной зарубежным инвесторам системы внутреннего контроля.

Контроль во внешнеэкономической деятельности – это совокупная регламентированная деятельность субъектов внутреннего контроля с применением соответствующих технических средств и технологий, заключающаяся в реализации программ внутреннего контроля на основе используемой методологии.

Внутренний контроль имеет существенное значение в выявлении и мобилизации имеющихся резервов и способствует повышению эффективности и качества работы организации, усилению режима экономии и выявлению причин и условий, приводящих к образованию потерь и совершенной хищений.

В связи с этим возрастает роль контроля как функции системы управления

деятельностью организации за всеми видами производственной и финансовой деятельности организации. К контролю в настоящее время предъявляются качественно новые требования. При этом особое внимание уделяется внутреннему контролю как важнейшей функции системы управления, обеспечивающему эффективное функционирование хозяйствующего субъекта.

Учетно-аналитическое обеспечение внешнеэкономической деятельности – основной механизм оперативного и стратегического управления внешнеэкономической деятельностью организации.

Среди ученых не вызывает сомнения тот факт, что в процессе управления осуществляется тесная взаимосвязь бухгалтерского учета и контроля. На долю бухгалтерской информации приходится свыше 70% общего объема экономической информации.

Системный бухгалтерский учет позволяет фиксировать и накапливать всестороннюю синтетическую (обобщающую) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества организации и источниках его образования, хозяйственных процессах, конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности.

Контрольный аспект бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности в современных условиях рынка все более приобретает не государственную, а внутреннюю направленность, связанную с необходимостью поиска и мобилизации внутренних резервов повышения эффективности деятельности организации. От качества предоставляемой информации зависят своевременность

Любая управленческая функция обязательно интегрирована с контрольной.

и качество принятых управленческих решений и их последствий.

Бухгалтерский учет является составной частью системы управления внешнеэкономической деятельностью организации. Все показатели, необходимые для руководства и управления внешнеэкономической деятельностью организации, формируются в системе бухгалтерского (финансового) учета. Для выполнения задачи эффективного использования имеющихся ресурсов и обеспечения сохранности имущества организации требуется объединение бухгалтерского, налогового и управленческого учета, которое применительно к внешнеэкономической деятельности даст следующие преимущества:

- исключается многократный ввод данных по внешнеторговым операциям для нужд различных систем учета;
- появляется высокий уровень достоверности информации благодаря однократному вводу данных и за счет минимизации вероятности ошибки при многократной обработке одной и той же информации в различных подсистемах учета;
- достигаются сопоставимость и соответствие данных различных систем учета, основанных на использовании единого информационного пространства;
- возникает связанная с отсутствием необходимости ведения различных видов учета экономия затрат труда;
- осуществляется оптимизация документооборота.

Недостаточность внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности организаций затрудняет решение задач контроля в полном объеме. Поэтому для обеспечения качественного внутреннего контроля за внешнеэкономической деятельностью менеджерам всех уровней необходимо уделять должное внимание проблемам его информационного обеспечения.

Для решения данной проблемы целесообразно оперативно перерабатывать информацию, принимать эффективные решения, осуществлять управляющие воздействия и в конечном счете обеспечивать оперативное и точное выполнение учетной системой предписанных ей функций. Кроме того, данная модель позволяет учесть особенность внутреннего контроля, состоящую в его

двойственной роли в процессе управления организацией.

В результате глубокой интеграции контроля и других элементов процесса управления на практике невозможно определить круг деятельности работника таким образом, чтобы он относился только к какому-либо одному элементу управления без его взаимосвязи и взаимодействия с контролем. Любая управленческая функция обязательно интегрирована с контрольной.

Источники информации о внешнеэкономической деятельности

В качестве источника информации выступают учетные и внеучетные данные о состоянии и характере внешнеэкономической деятельности, потребителями информации – внешние и внутренние пользователи, а передающей средой – управленческая, налоговая и бухгалтерская (финансовая) отчетность, сформированная по принципам как российских, так и международных стандартов учета, в том числе включающая в себя дополнительные данные, раскрывающие показатели по внешнеторговой деятельности.

Внеучетная информация о внешнеэкономической деятельности формируется из:

- нормативно-законодательных актов в области бухгалтерского учета, валютного и таможенного регулирования, в том числе международных и др.;
- аналитических обзоров (финансовых, валютных, товарных и т.д.);
- маркетинговых исследований;
- материалов внешних проверок (аудита, налоговых проверок и т.д.);
- внешнеторговых контрактов.

К учетным данным по состоянию внешнеэкономической деятельности можно отнести:

- первичные документы (товарно-сопроводительные, коммерческие, финансовые, таможенные, документы валютного контроля и т.д.);
- учетную политику, разработанную на предприятии в рамках ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н);
- данные оперативного, бухгалтерского, налогового и управленческого учета.

Большинство организаций с российским акционерным капиталом, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, практически не ведет управленческого учета. В них встречаются отдельные элементы системы учета. Причиной является то, что многие руководители не видят пользы в постановке управленческого учета и отчетности, считают затраты на организацию такого учета неоправданными.

Международная практика организации учета и контроля

Анализ международной практики позволил выделить четыре варианта организации управленческого учета в системе бухгалтерского учета. Два из них предполагают раздельное ведение бухгалтерского и управленческого учета и использование трех классов счетов:

- счета финансового учета;
- счета управленческого учета;
- счета забалансового учета.

В одном из этих вариантов для осуществления взаимосвязи используются специальные связующие счета, в другом – управленческий учет является полностью автономным, а взаимосвязь между ними осуществляется вне системы бухгалтерского учета.

Третий вариант предполагает ведение учета в финансовой бухгалтерии, причем объединив управленческий учет с оперативным и не используя систему бухгалтерских счетов.

При четвертом варианте финансовый и управленческий учет ведутся в общей бухгалтерии с использованием единого плана счетов.

Особенностью организации бухгалтерского учета ведущих внешнеэкономическую деятельность отечественных организаций является наличие двух вариантов построения системы информационных потоков по внешнеэкономической деятельности.

Первый основан на использовании регистров бухгалтерского учета, при этом информация для налоговых органов формируется в регистрах налогового учета. Отраженная в регистрах бухгалтерского учета информация посредством корректировок служит основой для формирования управленческой отчетности и финансовой отчетности в формате международных стандартов бухгалтерского учета (МСФО).

Второй вариант предполагает использование регистров бухгалтерского финансового учета с параллельным ведением управленческого учета. Хозяйствующие субъекты, осуществляющие внешнеторговую деятельность, фактически выделяют процесс формирования управленческой отчетности в отдельную область, которая никак не зависит от бухгалтерской информации.

Как и в первом варианте, организации могут формировать отчетность в формате МСФО методом последующих корректировок, однако при этом используется информация, содержащаяся как в регистрах бухгалтерского учета, так и в регистрах управленческого учета и отчетности.

Следует заметить, что оба варианта предполагают увеличение трудовых и, как следствие, финансовых затрат, связанных с необходимостью ведения управленческого учета. Разница состоит лишь во времени возрастания затрат:

- при первом варианте – это стадия формирования управленческой отчетности;
- при втором – стадия первичной регистрации хозяйственных операций.

Таким образом, практика ведения внешнеторговой деятельности российских организаций требует построения интегрированной информационной системы внутреннего контроля, вызванной спецификой и особенностями функционирования учетно-аналитического механизма внешнеэкономической деятельности.

Отличительной особенностью ее функционирования в отечественных организациях является наличие жесткого валютно-финансового контроля со стороны государства.

Российская практика организации учета и контроля

В современных условиях рынка требования к российским организациям, занимающимся внешнеэкономической деятельностью, в отношении ведения управленческого учета по МСФО ужесточаются.

Поэтому российские компании нацелены на построение такой информационной учетной системы в соответствии с международными корпоративными стандартами, которая позволяет соблюсти требования

В современных условиях рынка требования к российским организациям, занимающимся внешнеэкономической деятельностью, в отношении ведения управленческого учета по МСФО ужесточаются.

Расширение круга интересов российских предприятий во внешнеэкономической деятельности повышает требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете.

российского бухгалтерского и налогового законодательства. Кроме того, российские компании должны анализировать соответствующие российские нормативные документы и оценивать бухгалтерские и налоговые риски.

Расширение круга интересов российских предприятий во внешнеэкономической деятельности повышает требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете. Так, создание дочерних фирм за рубежом требует формирования консолидированной отчетности, учитывающей не только отличия правил учета в стране осуществления зарубежной деятельности, но и функциональную валюту (валюту основной экономической среды компании).

На взгляд автора, основными принципами построения интегрированной информационной системы являются:

- принцип централизации деятельности бухгалтерской службы – данный принцип действует во всех системах и форматах учета в силу того, что хозяйствующий субъект, осуществляющий внешнеторговую деятельность, одновременно ведет учет в нескольких форматах: российском (финансовый, налоговый и управленческий) и международном. Реализация данного принципа требует создания дифференцированных учетных регистров, которые должны заполняться при отражении внешнеторговых операций в системе. Данный вариант подразумевает существование только одного учетного регистра на этапе первичной регистрации хозяйственных операций. На основе созданных регистров управленческого учета будут формироваться регистры бухгалтерского и налогового учета для последующего составления отчетности в различных разрезах;
- принцип многовариантности стандартов ведения управленческого учета, анализа и контроля – в настоящее время проводится активная работа по стандартизации бизнес-процессов, разрабатывается стандарт управленческого учета: выделяется финансово-хозяйственная ответственность, структура бюджетов, регламенты бюджетирования, финансово-экономический анализ, учетная политика и др. После

появления такого стандарта возникает потребность ведения управленческого учета в единой информационной базе;

- принцип соблюдения стандартов учета – для того чтобы любые пользователи бухгалтерской информации могли сопоставлять, сравнивать и анализировать показатели финансово-хозяйственной деятельности организации, они формируются на основе стандартов учета. К стандартам бухгалтерского учета относят правила и принципы регистрации, оценки, группировки и обобщения учетной информации, которые применяются всеми хозяйствующими субъектами и регламентированы в федеральном законодательстве о бухгалтерском учете и положениях (стандартах) по его ведению, собственная учетная политика организации.

В процессе соблюдения стандартов учета представляется важным:

- обеспечить достоверность и оперативность учета на основе четко выполняемой схемы документооборота;
- разработать и использовать модели счетов финансового, налогового и управленческого учета, а также обеспечить их взаимосвязь на высоком техническом уровне;
- создать систему внутренней отчетности с автоматизацией ее заполнения на основе интеграции кодировки счетов и показателей отчетности;
- вести учет в одной валюте с использованием возможностей пересчета показателей в другие валюты;
- соблюдать принцип обеспечения безопасности или разделения доступа к управленческой информации.

Такая информация является коммерческой тайной предприятия, поэтому система должна обеспечивать доступ для внутренних пользователей только к необходимой информации (в зависимости от занимаемой должности и выполняемых функций), при этом ее количество должно быть необходимым и достаточным.

Финансовую отчетность в формате МСФО целесообразно формировать методом корректировок на основе информации регистров управленческого учета, а процесс формирования интегрированной информационной системы целесообразно разделить на два уровня:

- интеграцию на уровне методологии и техники учета;
- интеграцию на уровне автоматизации учета.

Интеграция на уровне методологии и техники учета должна реализовываться через разработку подсистем учета, функционирующих на базе нормативно-законодательных актов, учетной политики, должностных инструкций и различных регламентных документов хозяйствующего субъекта. Интеграция на уровне автоматизации – осуществляться программными продуктами.

Однако если методология ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, используемых для нужд внешнего контроля за внешнеэкономической деятельностью хозяйствующих субъектов, является достаточно регламентированной и сформировавшейся, то методика построения информационной базы для целей обеспечения внутреннего контроля формируется самим предприятием.

До сих пор на предприятиях не решены вопросы определения состава и содержания форм оперативного учета и отчетности по внешнеэкономической деятельности, а система необходимых показателей разработана слабо. В результате этого повышаются затраты на разработку и внедрение информационной системы для внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности, снижается ее качество, что ведет к необоснованным управленческим решениям.

Поэтому целесообразно разработать типовую методику создания информационного обеспечения внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности, основными этапами которой могут стать:


- выделение субъектов, участвующих в формировании информации по внешнеэкономической деятельности организации;
- установление круга внутренних потребителей этой информации;
- формулировка целей и задач информационного обеспечения, выполнение которых полностью удовлетворит запросы потребителей информации и будет способствовать принятию адекватных и своевременных управленческих решений;

- создание информационной модели внешнеэкономической деятельности организации (перечень первичных документов, содержащих входящую информацию, форм внутренней отчетности, содержащих выходные данные, выделение показателей для включения в базу данных);
- разработка регламента, в соответствии с которым будет формироваться информация по внешнеэкономической деятельности организации;
- формирование каналов поступления первичной информации;
- разработка технологии и средств обработки информации по внешнеэкономической деятельности;
- контроль за качеством полученной информации на каждом этапе и выявление наиболее существенных отклонений от поставленных целей.

Кроме того, для организации внутреннего контроля в современных условиях существенная роль отводится применению высокоэффективных информационных систем, основанных на автоматизированной обработке данных, обеспечивающих получение всех видов информации (нормативно-правовой, научно-методической, справочной, плановой, учетной, аналитической, контрольной и др.).

Причем автоматизированные информационные системы должны иметь широкую базу сбора данных, возможность аккумулировать и анализировать огромные массивы информации, оперативно и точно передавать данные по назначению, обеспечивая их защиту от несанкционированного доступа.

От того, как организованы сбор, обработка, распределение информации в целях обеспечения процесса принятия решений, в значительной мере зависят результативность внутреннего контроля, а также эффективность управления в целом.

Применение интегрированного информационного обеспечения с использованием возможностей финансового, налогового и управленческого учета будет способствовать оптимизации внутреннего контроля за внешнеэкономической деятельностью хозяйствующих субъектов и повысит его эффективность, позволит организации минимизировать финансовые риски при нарушении таможенного, валютного и налогового законодательства. 

Целесообразно разработать типовую методику создания информационного обеспечения внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности.

С.А. Арыков, Е.Н. Королева, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Предмет лизинга на консервации

Организация приобрела в лизинг автомобиль. В соответствии с условиями договора лизинга автомобиль находится на балансе лизингополучателя. У автомобиля сгорела кабина, виновные лица на данный момент не установлены. Транспортное средство лизингополучатель планирует отремонтировать путем замены кабины. На сегодняшний день данное основное средство законсервировано на срок, превышающий три месяца. Лизингодатель продолжает выставять счета-фактуры.

Как быть с начислением амортизации в налоговом учете? Может ли лизингополучатель принять решение об учете в составе расходов, учитываемых при налогообложении прибыли лизинговых платежей (за минусом сумм амортизации)? Может ли НДС, предъявленный лизингодателем в составе лизинговых платежей, быть в данной ситуации принят к вычету?

Риск случайной гибели или случайной порчи арендованного имущества переходит к арендатору в момент передачи ему арендованного имущества, если иное не предусмотрено договором финансовой аренды.

По договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование. Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца (ст. 665 ГК РФ).

Риск случайной гибели или случайной порчи арендованного имущества переходит к арендатору в момент передачи ему арендованного имущества, если иное не предусмотрено договором финансовой аренды (ст. 669 ГК РФ).

В соответствии с пунктом 3 статьи 17 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее – Закон № 164-ФЗ) лизингополучатель за свой счет осуществляет техническое обслуживание предмета лизинга и обеспечивает его сохранность, а также осуществляет капитальный и текущий ремонт предмета лизинга, если иное не предусмотрено договором лизинга.

Под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход

права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю (п. 1 ст. 28 Закона № 164-ФЗ).

Согласно пункту 1 статьи 31 Закона № 164-ФЗ, предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению.

Амортизационные отчисления производит сторона договора лизинга, на балансе которой находится предмет лизинга (п. 2 ст. 31 Закона № 164-ФЗ).

Налог на прибыль организаций

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ в целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 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. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Следует учитывать, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения

финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения прибыли полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. Бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы (определения Конституционного суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П, № 366-О-П).

В соответствии с пунктом 1 статьи 256 НК РФ, амортизируемым имуществом в целях главы 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

Согласно пункту 1 статьи 257 НК РФ, под основными средствами в целях главы 25 НК РФ понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом РФ (абз. 3 п. 1 ст. 257 НК РФ).

В силу пункта 10 статьи 258 НК РФ имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую

амортизационную группу (подгруппу) той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

На основании пункта 5 статьи 270 НК РФ расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, за исключением расходов, указанных в пункте 9 статьи 258 НК РФ, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Стоимость амортизируемого имущества погашается путем начисления амортизации и включается в состав расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 3 п. 2 ст. 253 НК РФ).

Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. При этом в случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, расходами, учитываемыми в соответствии с подпунктом 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ, у лизингополучателя признаются арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со статьями 259-259.2 НК РФ.

Начисление амортизации

В соответствии с пунктом 3 статьи 256 НК РФ, из состава амортизируемого имущества в целях главы 25 НК РФ исключаются, в частности, основные средства, переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев. При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Поскольку в рассматриваемой ситуации объект основных средств законсервирован на срок, превышающий три месяца, начисление амортизации необходимо прекратить с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

амортизируемого имущества (п. 6 ст. 259.1, п. 8 ст. 259.2 НК РФ).

Лизинговые платежи

Как уже было отмечено выше, налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности.

На указанное обстоятельство ссылается и Минфин России, в частности, в письмах от 03.02.2010 № 03-03-06/1/40, от 21.01.2010 № 03-03-06/1/14, из которых можно сделать вывод о том, что в случае, если имущество было получено в лизинг для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, то есть условие об экономической оправданности расхода налогоплательщиком выполнено, лизинговые платежи, уплаченные за период, когда лизинговое имущество временно не используется, могут быть включены в состав расходов для целей налогообложения прибыли.

В то же время уже в более позднем письме Минфина России от 03.05.2012 № 03-03-06/1/220 говорится о том, что расходы в виде арендных (лизинговых) платежей, уплачиваемых за предоставление во временное владение и пользование предмета лизинга, не используемого в деятельности организации, направленной на получение дохода, не могут учитываться для целей налогообложения прибыли организаций (см. также письмо Минфина России от 04.07.2011 № 03-03-06/1/390).

В письме УФНС по г. Москве от 02.09.2005 № 20-12/62488 для ситуации, когда организация полностью прекратила выпуск продукции (законсервирован единый имущественный комплекс производственного назначения), то есть не осуществляет деятельность по получению доходов, даны разъяснения, согласно которым расходы, связанные с уплатой арендной платы за землю, занятую законсервированным объектом, не отвечают требованиям статьи 252 НК РФ и не могут быть учтены при формировании налоговой базы для целей исчисления налога на прибыль в соответствии со статьей 264 НК РФ.

А в письме Управления ФНС России по Новосибирской области от 24.04.2007 № 09-07.1/07968 для случая утраты лизингополучателем имущества сделан вывод о том, что утраченное имущество не участвует в производственной

деятельности лизингополучателя, то есть не используется им для извлечения дохода. В свою очередь, расходы лизингополучателя в виде лизинговых платежей по утраченному имуществу не учитываются для целей налогообложения прибыли, так как они не связаны с деятельностью, направленной на получение доходов, то есть не соответствуют критериям статьи 252 НК РФ.

Арбитражная практика по схожим ситуациям складывается следующим образом.

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 10.09.2008 № Ф04-5561/2008(11401-А45-15) суд пришел к выводу, что затраты, понесенные по аренде имущества, которое не используется в производственных целях, не соответствуют критерию экономической оправданности расходов, установленному пунктом 1 статьи 252 НК РФ, и осуществлены вне деятельности, направленной на получение доходов (см. также постановления ФАС Поволжского округа от 19.07.2007 № А72-1830/07, ФАС Западно-Сибирского округа от 09.10.2006 № Ф04-1876/2006 (26791-А46-40)).

В то же время в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 02.03.2010 по делу № А32-26302/2008-63/376 расходы на аренду земельных участков, не участвующих в производственном процессе в отчетном периоде, были признаны обоснованными, поскольку земельные участки будут задействованы в следующих налоговых периодах (дополнительно см. также постановление ФАС Московского округа от 28.05.2007 № КА-А40/4515-07).

Применительно к рассматриваемой ситуации интерес представляют постановления ФАС Северо-Западного округа от 09.06.2009 № А56-6623/2008 и ФАС Поволжского округа от 23.12.2008 № А49-5261/08, из которых следует, что суммы арендных платежей по законсервированным объектам могут быть учтены в составе расходов на основании подпункта 9 пункта 1 статьи 265 НК РФ, то есть в качестве затрат на содержание законсервированных объектов.

Следует обратить внимание и на постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.04.2007 № А56-18134/2006, из которого можно сделать вывод о том, что налогоплательщик правомерно учитывал лизинговые платежи в составе расходов с момента угона транспортного средства

Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности.

до момента расторжения договора, поскольку договором была установлена обязанность по уплате лизинговых платежей независимо от фактического пользования имуществом.

Приведенные выше материалы, по нашему мнению, свидетельствуют о том, что в случае принятия лизингополучателем решения об учете в составе расходов лизинговых платежей (за минусом сумм амортизации, несмотря на то что начисление ее в данном случае приостановлено) нельзя исключать вероятности споров с налоговыми органами.

На наш взгляд, при принятии решения об учете рассматриваемых расходов лизингополучатель может исходить из того, что транспортное средство предоставлялось ему в лизинг для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. После ремонта транспортного средства оно снова будет использоваться в деятельности, направленной на получение дохода, обязанность по уплате лизинговых платежей предусмотрена договором даже в случае простоя транспортного средства, расходы в виде лизинговых платежей связаны с содержанием законсервированного объекта основных средств.

НДС

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные статьей 171 НК РФ налоговые вычеты (п. 1 ст. 171 НК РФ).

Так, в силу пункта 2 статьи 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, в частности предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав. Вычетам, в частности, подлежат, если иное не установлено статьей 172 НК РФ, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику

при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных статьей 172 НК РФ и при наличии соответствующих первичных документов.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 27.05.2013 № Ф07-2042/13 по делу № А21-4909/2012 указывается на то, что НДС к вычету принимается по мере оказания услуг по договору лизинга, принятия их на учет и при наличии счетов-фактур. При этом нормы главы 21 НК РФ не содержат в целях применения налогового вычета такого условия, как использование приобретенных товаров (работ, услуг) для приведенных выше операций в том же налогом периоде, в котором налогоплательщиком были заявлены соответствующие вычеты.

Полагаем, что для применения вычета НДС факт использования приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав для осуществления операций, облагаемых НДС, в том же периоде, что и заявлен вычет, при условии дальнейшего их использования в облагаемой НДС деятельности значения не имеет.


Так, в постановлении Президиума ВАС РФ от 15.05.2007 № 485/07 также указывается на то, 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 налогом на добавленную стоимость (дополнительно см. также постановления ФАС Московского округа от 24.08.2009 № КА-А40/7974-09, Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.12.2013 № 09АП-39795/13).

Следовательно, на что указывается и в постановлении ФАС Уральского округа от 08.10.2013 № Ф09-10579/13 по делу № А60-47421/2012, временное неиспользование товаров (работ, услуг) в облагаемой НДС деятельности по различным причинам (за исключением создания налогоплательщиком схемы, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды) не может являться основанием для отказа в применении налогового вычета, предъявленного налогоплательщику при приобретении товара (работы, услуги).

НДС к вычету принимается по мере оказания услуг по договору лизинга, принятия их на учет и при наличии счетов-фактур.

Это справедливо и для лизинговых платежей (постановление ФАС Центрального округа от 10.04.2008 № Ф10-1049/08 по делу № А14-10014-2007/565/25 (определением ВАС РФ от 03.06.2008 № 6492/08 отказано в передаче в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора)).

Таким образом, при условии, что после ремонта транспортное средство будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС, НДС, предъявленный лизингодателем в составе лизинговых платежей по законсервированному в рассматриваемой ситуации объекту, может быть принят к вычету при условии соблюдения иных требований главы 21 НК РФ.

Косвенное подтверждение сказанному можно найти также и в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 31.07.2008 № Ф08-4318/2008 по делу № А32-12289/2007-14/190, в котором суд пришел к выводу, что лизингодатель правомерно принял к вычету НДС по услугам хранения законсервированных предметов лизинга, обязанность по хранению которых лизингодатель нес согласно заключенным соглашениям. Стоит обратить внимание и на постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.09.2010 по делу № А45-11548/2009, из которого следует, что вычет НДС по операциям, связанным с обслуживанием законсервированного объекта, является правомерным. 

К.Г. Завьялов, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Добровольное медицинское страхование работников

Представительство иностранной компании заключило с российской страховой компанией договор добровольного медицинского страхования своих сотрудников сроком на 1 год. В соответствии с заключенным договором страховая компания будет оплачивать медицинские расходы застрахованных сотрудников.

Следует ли страховые взносы, которые представительство платит по договору добровольного медицинского страхования, облагать НДФЛ и страховыми взносами?

Страховые взносы

На основании пункта 1 статьи 2 и подпункта «а» пункта 1 части 1 статьи 5 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (далее – Закон № 212-ФЗ) представительство иностранного юридического лица является плательщиком страховых взносов.

Согласно части 1 статьи 7 Закон № 212-ФЗ, объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками в пользу физических лиц, в частности, в рамках трудовых отношений

и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Исключение составляют выплаты, прямо поименованные в статье 9 Закона № 212-ФЗ.

Так, в соответствии с пунктом 5 части 1 статьи 9 Закона № 212-ФЗ не подлежат обложению страховыми взносами в том числе суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц.

Как следует из условий вопроса, договор добровольного медицинского страхования заключен на 1 год и предусматривает оплату страховой

Объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками в пользу физических лиц, в частности, в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ.

компанией медицинских расходов работников. Мы полагаем, что платежи представительства по такому договору не включаются в базу работников для исчисления страховых взносов (см. также письмо Минздравсоцразвития России от 07.05.2010 № 10-4/325233-19).

Исчисление и уплата страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний регулируются Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (далее – Закон № 125-ФЗ).

В силу пункта 1 статьи 20.1 Закона № 125-ФЗ объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые страхователями в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, если в соответствии с гражданско-правовым договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы.

Пункт 2 статьи 20.1 Закона № 125-ФЗ устанавливает, что база для начисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных пунктом 1 статьи 20.1 Закона № 125-ФЗ, начисленных страхователями в пользу застрахованных, за исключением сумм, указанных в статье 20.2 Закона № 125-ФЗ.

В свою очередь, подпункт 5 пункта 1 статьи 20.2 Закона № 125-ФЗ устанавливает, что не подлежат обложению страховыми взносами суммы платежей (взносов) страхователя по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных.

Следовательно, в рассматриваемом случае платежи представительства по договору со страховой компанией также не подлежат обложению страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

НДФЛ

Пункт 1 статьи 210 НК РФ предусматривает, что при определении налоговой базы по НДФЛ 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.

Особенности определения налоговой базы по НДФЛ по договорам страхования разъясняются в статье 213 НК РФ.

Так, пункт 3 статьи 213 НК РФ указывает, что при определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей либо из средств организаций или индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы, за исключением случаев, когда страхование физических лиц производится по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования.

С учетом данной нормы уполномоченные органы (см., например, письма Минфина России от 26.12.2008 № 03-04-06-01/388, от 04.12.2008 № 03-04-06-01/364, от 28.04.2008 № 03-04-06-01/109, УФСН России по г. Москве от 01.07.2010 № 20-14/3/068886, от 27.02.2009 № 20-15/3/017755@) приходят к выводу, что суммы страховых взносов по договорам добровольного личного страхования, включая договоры добровольного медицинского страхования, уплаченные из средств работодателей за своих работников и членов их семьи, не подлежат обложению НДФЛ.

Учитывая изложенное, считаем, что в рассматриваемой ситуации сумма страховых взносов, уплаченная представителем по договору добровольного медицинского страхования со страховой компанией, не подлежит обложению НДФЛ. 

Суммы страховых взносов по договорам добровольного личного страхования, включая договоры добровольного медицинского страхования, уплаченные из средств работодателей за своих работников и членов их семьи, не подлежат обложению НДФЛ.



Уважаемые члены ИПБ России!

Приглашаем вас принять участие в курсах повышения профессионального уровня.
Курсы планируются ежемесячно и проводятся по мере наполнения групп.

Расписание ближайших семинаров

Название курса	Количество часов	Даты проведения
ИЮНЬ		
Внутренний аудит	40	23.06 – 27.06
Особенности профессиональной деятельности бухгалтера в торговле	40	02.06 – 06.06
Налоговый учет	80	03.06 – 19.06 (03.06 – 06.06, 09.06 – 11.06, 17.06 – 19.06)
Практика применения МСФО, в том числе трансформация и консолидация отчетности	80	16.06 – 27.06 (16.06 – 20.06, 23.06 – 27.06)
Новое в МСФО	20	26.06. – 27.06
ИЮЛЬ		
Внутренний аудит	40	21.07 - 25.07
Налоговый учет	80	04.07 – 18.07 (04.07, 07.07 – 11.07, 14.07 – 16.07, 18.07)
МСФО, в том числе новое в МСФО	80	02.07 – 23.07 (02.07, 04.07, 07.07, 09.07, 11.07, 14.07, 16. 07, 18.07, 21.07, 23.07)
Практика применения МСФО, в том числе трансформация и консолидация отчетности	80	01.07 – 31.07 (01.07, 03.07, 08.07, 10.07, 15.07, 17.07, 22.07, 24.07, 29.07, 31.07)
Новое в МСФО	20	21.07 – 23.07 (21.07, 23.07)
АВГУСТ		
Внутренний аудит	40	08.08 – 14.08 (08.08, 11.08 - 14.08)
Особенности профессиональной деятельности бухгалтера в торговле	40	25.08 - 29.08
Налоговый учет	80	04.08 – 22.08 (04.08 – 07.08, 15.08, 18.08 – 22.08)
МСФО, в том числе новое в МСФО	80	04.08 – 25.08 (04.08, 06.08, 08.08, 11.08, 13.08, 15.08, 18.08, 20.08, 22.08, 25.08)
Новое в МСФО	20	22.08 – 25.08 (22.08, 25.08)
Практика применения МСФО, в том числе трансформация и консолидация отчетности	80	01.08 – 29. 08 (01.08, 05.08, 07.08, 12.08, 14.08, 19.08, 21.08, 26.08, 28.08, 29.08)
Курс «Финансовый менеджмент»(40 ч) проводится по мере набора группы		

Адрес проведения: **ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3** (5 мин. от метро «Пушкинская», «Тверская»).
Время проведения: **с 18:00 до 21:00.**

АНКЕТА-ЗАЯВКА И ПОДРОБНАЯ ИНФОРМАЦИЯ О ПРОГРАММАХ КУРСОВ И ЛЕКТОРАХ:

- по телефону +7 (495) 720 54 55
- на сайте www.ipbr.org
- e-mail nalog@ipbr.org

ВЕРНЫМ КУРСОМ С ИПБ РОССИИ!



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ