



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Особенности ставки ЛИБОР

с. 6

Отпуск высококвали- фицирован- ных специалистов

с. 9

Ремонт и модернизация автомобильно- го транспорта и специальной техники

с. 25

Оплата парковки в Москве

с. 43

ВЕЙЦМАН

Рахмиль Яковлевич

(1870 – 1936) – представитель
русской (советской)
учетной мысли

**Последовательный
сторонник немецкой
школы, пропагандист
идей Шера, Кальмеса,
Герстнера, Никлиша,
он лучше, чем
кто-нибудь другой,
отстаивал и насаждал
балансовую теорию
двойной записи.**

Вейцман внес
в отечественную
литературу понимание
баланса как синтетического
учетного показателя.

Стремясь все части
актива разбить на две
группы: «средства в фазе
производства» и «средства
в фазе обращения»,
он вывел удобную
группировку:

для актива – основные
средства, средства
в обороте, редства вне
оборота (отвлеченные
средства)

для пассива – фонды,
кредиты, регулирующие
статьи, результаты
(накопления и доходы
будущих лет)

Р. Я. ВЕЙЦМАН.
Преподаватель 1-го Московского Государственного Университета и
Московского Промышленно-Экономического Института.

КОММЕРЧЕСКИЕ
ВЫЧИСЛЕНИЯ.





Уважаемые коллеги!

Для бухгалтеров нет сезонов затишья. Позади сдача годовой отчетности и отчетности за I квартал, но уже скоро придется отчитываться за 1-е полугодие. И это не говоря про ежемесячные отчеты, которые приходится сдавать многим компаниям.

Тем не менее лето – пора отпусков, и я желаю членам ИПБ Московского региона отдохнуть, набраться сил. А организовать работу так, чтобы оставалось время на отдых, помогут мероприятия по повышению профессионального уровня (в том числе бесплатные).

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ Московского региона

12 ВЫПОЛНЕНИЕ ГОСОБОРОНЗАКАЗА: ПОРЯДОК УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ, ВЫПОЛНЕНИЯ РАБОТ И ОКАЗАНИЯ УСЛУГ



Мы начинаем цикл статей, посвященных практической реализации требований Федерального закона от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» о ведении отдельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности, составлению расчетно-калькуляционных материалов, а также предоставлении информации о затратах по исполнению государственных контрактов. Автор статей – **И.Н. ЛОЖНИКОВ**, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона.

19 «УСЛОВНЫЕ» СЛОЖНОСТИ



Нестабильность курса рубля по отношению к иностранным валютам, пришедшая на 2014-2016 годы, спровоцировала повсеместное применение компаниями договоров, цена которых выражена в условных единицах. Как следствие, в консультационной практике стали возникать вопросы, связанные с расчетами по таким договорам и их налогообложением. На вопросы отвечает **А.М. РАБИНОВИЧ**, главный методолог Группы компаний Energy Consulting, HLB Russian Group.

33 КАК ДЕЙСТВОВАТЬ, ЕСЛИ СЧЕТ ЗАБЛОКИРОВАН



Как показывает практика, заблокировать счет могут в любую минуту, в том числе и законопослушной компании. Оснований для этого достаточно, а с 2015-2016 годов их стало еще больше. **Е.Н. ГАЛИЧЕВСКАЯ**, независимый консультант, рассказывает, за что на компанию может быть наложено такое «наказание», как его избежать, в каких ситуациях компания вправе распоряжаться своими деньгами даже при блокировке счета.



Место действия — Московский регион

2 Новости региона

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 5 Налогообложение чистой прибыли
- 5 Невозвращенная сумма обеспечения – безнадежный долг?
- 6 Особенности ставки ЛИБОР
- 7 «Просроченная» оценка ценных бумаг
Д.В. Осипов
- 8 Задаток по предварительному договору
- 9 Штраф по закону о защите прав потребителей
- 9 Отпуск высококвалифицированных специалистов
- 9 Как подтвердить налоговый статус
- 10 Компенсация за снос недвижимости
- 10 Компенсация за медобслуживание
К.В. Котов

Профессиональная бухгалтерия

- 12 Выполнение гособоронзаказа: порядок учета производства продукции, выполнения работ и оказания услуг
И.Н. Ложников
- 19 «Условные» сложности
А.М. Рабинovich
- 25 Ремонт и модернизация автомобильного транспорта и специальной техники
В.Ю. Галенко
- 33 Как действовать, если заблокирован счет
Е.Н. Галичевская
- 40 Ремонт прошел, но кое-что осталось
Л.Ю. Симонова
- 43 Оплата парковки в Москве
С.Ю. Овчинникова, С.П. Родюшкин
- 46 Продажа по цене ниже остаточной стоимости
О.С. Волкова, Е.В. Мельникова

Новости региона

Если имеющиеся объекты осуществления торговли не используются

УФНС России по г. Москве разъясняет, что организации и индивидуальные предприниматели, имеющие объекты осуществления торговли, но фактически их для торговой деятельности не использующие, не должны представлять в налоговые органы уведомление о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора.



В соответствии с пунктом 1 статьи 412 НК РФ объектом обложения торговым сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала. Согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 412 НК РФ датой возникновения объекта обложения сбором признается дата начала использования объекта осуществления торговли для осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор.

Внимание – мошенники!

УФНС России по Московской области сообщает, что зафиксированы случаи рассылки по электронной почте неустановленными лицами электронных сообщений от имени сотрудников Межрайонной ИФНС России № 19

по Московской области о регистрации (оформлении) юридического лица или индивидуального предпринимателя, о представлении документов, о задолженности по уплате налогов, о предстоящей налоговой проверке или оповещений о незаполненных платежных документах.

Управление обращает внимание налогоплательщиков, что налоговые органы не используют электронную почту для направления таких уведомлений. Адрес и телефоны налоговой инспекции можно найти на сайте ФНС России www.nalog.ru в разделе «Контакты инспекций».

Москва: внесены изменения в законы о налоге на имущество и о земельном налоге

Законом г. Москвы от 13.04.2016 № 14 внесены изменения в законы г. Москвы от 05.11.2003 № 64 «О налоге на имущество организаций» и от 24.11.2004 № 74 «О земельном налоге».

Так, в закон «О налоге на имущество организаций» внесены изменения, касающиеся авансовых платежей и налоговых льгот. Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, а для налогоплательщиков, исчисляющих налог исходя из кадастровой стоимости, – первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года. Это уточнение распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2016 года.

Дополнены положения о льготах. В частности, установлено, что организации уплачивают налог в размере 10% исчисленной суммы налога в отношении зданий и помещений в них, если такие здания предназначены и используются для осуществления медицинской деятельности и впервые

введены в эксплуатацию после 1 января 2013 года. Эта налоговая льгота не применяется в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость. Указанная норма распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 года, и утрачивает силу с 1 января 2025 года.

Из закона «О земельном налоге» исключены положения, согласно которым налогоплательщики – физические лица уплачивали налог не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом, и не уплачивали авансовые платежи по налогу. Эти изменения распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2016 года.

Также внесены изменения, касающиеся земельных участков, на которых осуществляются строительство, реконструкция спортивных сооружений, включающих футбольное (ледовое) поле и оборудованных трибунами для зрителей с общим количеством мест не менее 12 тысяч, или эксплуатация указанных сооружений, строительство, реконструкция которых завершены после 1 января 2014 года.

Субсидии для малого и среднего бизнеса Москвы

Департамент науки, промышленной политики и предпринимательства г. Москвы начинает прием заявок на получение субсидий на погашение части затрат при уплате процентов по банковским кредитам. Претендовать



на поддержку от города могут субъекты малого и среднего предпринимательства, являющиеся резидентами технологических парков, технополисов или промышленных парков столицы.

Получить компенсацию можно на уплату процентов по кредитам,

взятым на поддержку и развитие предпринимательской деятельности, в том числе на обновление основных средств (за исключением приобретения легкового транспорта). Размер субсидии определяется исходя из затрат на уплату процентов по кредиту в течение трех финансовых лет (но не более ставки рефинансирования и не более 5 млн руб.).

Для получения компенсации затрат на уплату процентов по кредитному договору на приобретение основных средств предоставляются документы из банка, подтверждающие оплату процентов, и только после этого предприниматель получает компенсацию. Субсидия выдается траншами – предприятие постепенно выплачивает проценты и соответственно частями получает субсидию.

Подробная информация о приеме заявок доступна на сайте Департамента – <http://dnpp.mos.ru>. Получить дополнительную информацию можно в пресс-службе по адресу pressdnpp@mos.ru.

Московское отделение ФСС РФ сформировало график обучающих семинаров на II полугодие 2016 года

Например, 7 июля состоится семинар «Практические вопросы назначения и выплат пособий по временной нетрудоспособности». В рамках мероприятия будут освещены следующие вопросы:

- выплата пособия совместителю;
- пособие сотруднику, не имеющему стажа;
- назначение и выплата пособия при увольнении работника;
- назначение и выплата пособия по уходу за больным членом семьи;
- назначение и выплата пособия в период нахождения в очередном отпуске или командировке;
- разбор типичных ошибок при расчете пособия.

Подробная информация – по ссылке <http://r77.fss.ru/press/news/202669.shtml>.

В Миграционном центре Москвы заработала биржа труда

ГБУ «Миграционный центр» в тестовом режиме оказывает трудовым мигрантам из безвизовых стран услуги по трудоустройству в Москве,



а работодателям – в поиске работников из числа иностранных граждан.

Теперь любой иностранный гражданин из безвизовой страны, имеющий патент и нуждающийся в работе, а также любой владелец столичного предприятия могут обратиться к специалистам Центра. В базе данных биржи труда ГБУ «Миграционный центр» содержится информация об ищущих работу трудовых мигрантах и о вакансиях в компаниях Москвы.

Работодатели, которые захотят воспользоваться услугами биржи труда, смогут нанять работников из числа иностранных граждан, имеющих патент, оформленный в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, прошедших полное медицинское обследование, имеющих действующий полис добровольного медицинского страхования и владеющих русским языком в необходимом объеме.

Стоимость услуг биржи труда как для мигрантов, так и для работодателей составит всего 300 руб., включая НДС, за одно вакантное рабочее место, размещенное в базе данных ГБУ «Миграционный центр», или за размещение одной анкеты соискателя в базе данных.

Более подробная информация о правилах и условиях предоставления новой услуги ГБУ «Миграционный центр» в Сахарово – на сайте центра, в разделе «Биржа труда» (<http://mc.mos.ru/jobs/>).

Отчетность работодателей в ПФР может стать ежемесячной

11 мая 2016 года на заседании Правительства РФ одобрен проект закона, который должен внести изменения в закон об индивидуальном (персонифицированном) учете. Об этом сообщается на сайте Министерства

труда и социальной защиты РФ (<http://www.rosmintrud.ru>).

«Согласно законопроекту, с 1 января 2018 года предполагается переход от квартального предоставления работодателями отчетности в Пенсионный фонд России к ежемесячному», – заявил министр труда и социальной защиты РФ М. Топилин. По его словам, это фактически переводит систему персонифицированного учета в онлайн-режим, что позволит оперативно учитывать пенсионные права граждан на их лицевых счетах, повысить качество контроля за начислением и уплатой страховых взносов.

Также законопроектом исключаются положения, предусматривающие необходимость выдачи Пенсионным фондом России страхового свидетельства обязательного пенсионного страхования. Вместо этого предлагается определить страховой номер индивидуального лицевого счета (СНИЛС) в качестве идентификатора при предоставлении государственных и муниципальных услуг. Это юридически оформит сло-



жившиеся в настоящее время отношения по фактическому использованию СНИЛС в различных сферах как идентификатора.

Помимо этого законопроектом предлагается ввести уведомительный порядок регистрации в качестве застрахованного лица на основании сведений, поступающих в орган ПФР от органов, предоставляющих государственные или муниципальные услуги, в частности органов загс.

Законопроект также предлагает наделить ПФР обязанностью информировать зарегистрированных лиц о результатах их регистрации в системе персонифицированного учета путем направления документа, подтверждающего такую регистрацию, в том числе в электронной форме.

Д.В. Осипов, советник государственной гражданской службы РФ 2-го класса

Налогообложение чистой прибыли



Д.В. Осипов

- ❓ **Общество с ограниченной ответственностью приняло решение о распределении чистой прибыли между участниками. Вправе ли общество с ограниченной ответственностью обложить доход от распределения чистой прибыли налоговой ставкой в размере 13%, которая применяется к дивидендам?**

Согласно пункту 1 статьи 28 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества.

Что касается налогового законодательства, то в соответствии с пунктом 5 статьи 275 НК РФ сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика – получателя дивидендов, не указанного в пункте 6 статьи 275 НК РФ, исчисляется налоговым агентом в соответствии с пунктом 4 статьи 275 НК РФ по формуле, установленной в пункте 5 статьи 275 НК РФ.

Пунктом 4 статьи 275 НК РФ определено, что лицо, признаваемое в соответствии с Налоговым кодексом РФ налоговым агентом в отношении доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по налоговым ставкам, установленным Налоговым кодексом РФ, в порядке, предусмотренном статьей 275 НК РФ.

Следовательно, сумма налога исчисляется налоговым агентом в соответствии с пунктом 4 статьи 275 НК РФ по формуле, установленной в пункте 5 статьи 275 НК РФ. При этом в пункте 4 статьи 275 НК РФ речь идет только о доходах в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, а о доходах в виде дивидендов по долям в уставных капиталах обществ с ограниченной ответственностью ничего не сказано.

В старой редакции статьи 275 НК РФ, действовавшей до 1 января 2014 года, такого четкого разделения не было. На первый взгляд получается, что общество с ограниченной ответственностью не вправе обложить доход от распределения чистой прибыли налоговой ставкой в размере 13%.

Однако, по моему мнению, такой подход не может быть правильным по двум причинам. Во-первых, потому, что есть еще пункт 1 статьи 43 НК РФ, устанавливающий определение дивидендов для целей Налогового кодекса РФ, который к дивидендам как таковым относит не только доход, полученный акционером от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру акциям, но и аналогичный доход, полученный участником по принадлежащим ему долям.

Во-вторых, считаю, что при внесении изменений в статью 275 НК РФ у законодателя не было намерения допустить указанную ситуацию. Если бы оно было, то и в пункт 1 статьи 43 НК РФ также были бы внесены изменения.

Таким образом, общество с ограниченной ответственностью вправе обложить доход от распределения чистой прибыли налоговой ставкой в размере 13%, которая применяется к дивидендам. Аналогичный вывод можно сделать из письма Минфина России от 14.05.2015 № 03-03-10/27550.

Невозвращенная сумма обеспечения – безнадёжный долг?

- ❓ **Организация приняла участие в электронном аукционе и одержала победу. Однако впоследствии организация в установленные законодательством сроки не направила заказчику проект контракта, который должен быть подписан имеющим право действовать от имени победителя такого аукциона лицом. В связи с этим организация была признана уклонившейся от заключения контракта, а сумма, перечисленная организацией в качестве обеспечения заявки на участие в электронном аукционе, не была ей возвращена.**



Можно ли признать данную сумму безнадежным долгом и, следовательно, учесть в расходах для целей налогообложения?

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 24 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон № 44-ФЗ) заказчики при осуществлении закупок используют конкурентные способы определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей) или осуществляют закупки у единственного поставщика (подрядчика, исполнителя).

Конкурентными способами определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей) являются конкурсы (открытый конкурс, конкурс с ограниченным участием, двухэтапный конкурс, закрытый конкурс, закрытый конкурс с ограниченным участием, закрытый двухэтапный конкурс), аукционы (аукцион в электронной форме, закрытый аукцион), запрос котировок, запрос предложений.

В соответствии с пунктами 13 и 14 статьи 70 Закона № 44-ФЗ, победитель электронного аукциона признается уклонившимся от заключения контракта в случае, если в сроки, предусмотренные статьей 70 этого закона, он не направил заказчику проект контракта, подписанный лицом, имеющим право действовать от имени победителя такого аукциона, или направил протокол разногласий, предусмотренный частью 4 статьи 70 Закона № 44-ФЗ, по истечении тринадцати дней с даты размещения в единой информационной системе протокола, указанного в части 8 статьи 69 Закона, или не исполнил требования, предусмотренные статьей 37 Закона № 44-ФЗ.

В случае если победитель электронного аукциона признан уклонившимся от заключения контракта, заказчик вправе обратиться в суд с требованием о возмещении убытков, причиненных уклонением от заключения контракта в части, не покрытой суммой обеспечения заявки на участие в электронном аукционе.

Подпунктом 2 пункта 2 статьи 265 НК РФ определено, что в целях главы 25 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности, суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации (п. 2 ст. 266 НК РФ).

Следовательно, пунктом 2 статьи 266 НК РФ установлены только три критерия, при соблюдении одного из которых долг будет признан безнадежным и учтен в расходах для целей налогообложения. Аналогичного мнения придерживается УФНС России по г. Москве в своем письме от 13.04.2011 № 16-15/035618.1@.

Однако поскольку сумма, перечисленная в качестве обеспечения заявки на участие в электронном аукционе и не возвращенная в связи с уклонением от заключения контракта, не является долгом перед организацией, она не может быть признана безнадежным долгом и учтена в составе расходов для целей налогообложения прибыли организаций. Аналогичный вывод можно сделать из письма Минфина России от 02.03.2015 № 03-03-06/1/10455.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности.

Особенности ставки ЛИБОР

- Кредитная организация открывает банковские вклады с разными сроками их возврата, однако ставка ЛИБОР рассчитывается только ежедневно, на одну неделю, на один, два и три месяца и на один год. Как быть в том случае, если срок действия банковского вклада не совпадает со сроком, на который рассчитывается ставка ЛИБОР? Что в целях применения пункта 1.2 статьи 269 НК РФ следует понимать под термином «в наибольшей степени соответствующий сроку долгового обязательства»?

Предельное отклонение цен обращающихся ценных бумаг устанавливается в размере 20% в сторону повышения или понижения от расчетной цены ценной бумаги.

Согласно пункту 1 статьи 269 НК РФ, в целях главы 25 НК РФ под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от способа их оформления. Пунктом 1.2 статьи 269 НК РФ в целях пункта 1.1 статьи 269 НК РФ установлены интервалы предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1.3 статьи 269 НК РФ в целях применения пункта 1.2 статьи 269 НК РФ в отношении интервалов предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам, установленных подпунктами 2-6 пункта 1.2 статьи 269 НК РФ, принимается ставка ЛИБОР (ставка EURIBOR, ставка SHIBOR) на срок, в наибольшей степени соответствующий сроку долгового обязательства, указанного в пункте 1.1 статьи 269 НК РФ.

Таким образом, в случае, если банковский вклад открыт на срок, который превышает срок ставки ЛИБОР, рассчитанной на 1 год, то в целях применения пункта 1.2 статьи 269 НК РФ принимается такая ставка ЛИБОР, рассчитанная на 1 год. Если банковский вклад открыт на 5 месяцев, то в целях применения пункта 1.2 статьи 269 НК РФ принимается ставка ЛИБОР, рассчитанная на 6 месяцев. Если же банковский вклад открыт на срок, который одинаково приближен как к одному, так и к другому сроку ставки ЛИБОР, то в целях применения пункта 1.2 статьи 269 НК РФ принимается ставка ЛИБОР с наименьшим сроком.

Аналогичный вывод можно сделать из письма Минфина России от 17.09.2015 № 03-03-06/2/53558, из которого следует, что в целях применения пункта 1.2 статьи 269 НК РФ под термином «в наибольшей степени соответствующий сроку долгового обязательства» необходимо понимать наиболее приближенный к сроку долгового обязательства срок.

«Просроченная» оценка ценных бумаг

? Организация приняла решение продать обращающиеся на организованном рынке ценные бумаги. Для определения их расчетной цены организация привлекла оценщика. Оценщик определил расчетную цену, но ценные бумаги были проданы спустя месяц. Вправе ли организация принять для целей налогообложения расчетную цену ценных бумаг, которую определил оценщик месяц назад?

Статьей 280 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами. Согласно пункту 16 этой статьи, по обращающимся ценным бумагам фактическая цена сделки признается рыночной ценой и принимается для целей налогообложения, если эта цена находится в интервале между максимальной и минимальной ценами, определенными исходя из расчетной цены ценной бумаги и предельного отклонения цен, если иное не установлено пунктом 16 статьи 280 НК РФ.

В целях статьи 280 НК РФ предельное отклонение цен обращающихся ценных бумаг устанавливается в размере 20% в сторону повышения или понижения от расчетной цены ценной бумаги.

Порядок определения расчетной цены обращающихся ценных бумаг устанавливается в целях главы 25 НК РФ Центральным банком РФ по согласованию с Министерством финансов РФ.

Следует отметить, что в настоящее время порядок определения расчетной цены обращающихся ценных бумаг, о котором говорится в пункте 16 статьи 280 НК РФ, не установлен. В связи с этим необходимо обратить внимание на пункт 1 статьи 49 Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с передачей Центральному банку Российской Федерации полномочий по регулированию, контролю и надзору в сфере финансовых рынков», в соответствии с которым до вступления в силу нормативных актов Банка





России, принятие которых отнесено к компетенции Банка России данным федеральным законом, применяются нормативные правовые акты Правительства РФ и нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации.

Получается, что в настоящее время в целях применения пункта 16 статьи 280 НК РФ и определения расчетной цены необращающихся ценных бумаг необходимо руководствоваться Порядком определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в целях главы 25 Налогового кодекса РФ (утв. приказом ФСФР России от 09.11.2010 № 10-66/пз-н, далее – Порядок).

Так, согласно пункту 2 Порядка расчетная цена необращающейся ценной бумаги может быть определена, в частности, как оценочная стоимость ценной бумаги, определенная оценщиком.

Расчетная цена ценной бумаги также может определяться как оценочная стоимость такой ценной бумаги, указанная оценщиком в отчете об оценке ценной бумаги (п. 19 Порядка).

Пунктом 18 статьи 280 НК РФ определено, что расчетная цена необращающихся ценных бумаг для целей налогообложения определяется на дату договора, устанавливающего все существенные условия передачи ценной бумаги.

Следовательно, пунктом 18 статьи 280 НК РФ установлена прямая норма, предписывающая для целей налогообложения принять ту расчетную цену необращающихся ценных бумаг, которая определена на дату договора, устанавливающего все существенные условия передачи ценной бумаги. Если же расчетная цена необращающихся ценных бумаг была определена за месяц до даты договора, устанавливающего все существенные условия передачи ценной бумаги, то для целей налогообложения такая расчетная цена не может быть принята. Аналогичный вывод можно сделать из письма Минфина России от 23.09.2015 № 03-03-06/1/54391.



К.В. Котов, заместитель начальника отдела ФНС России

Задаток по предварительному договору

? Гражданин заключил предварительный договор купли-продажи квартиры и получил по нему задаток. Впоследствии основной договор купли-продажи заключен не был, и гражданин задаток вернул. Облагается ли сумма задатка НДФЛ и в каком периоде?

В соответствии со статьей 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.

Такая экономическая выгода в рассматриваемой ситуации возникает, поскольку, согласно предварительному договору, покупатель в момент подписания договора передал налогоплательщику (продавцу) в качестве задатка денежные средства в собственность. В таких случаях полученные продавцом денежные средства рассматриваются как его доход, подлежащий налогообложению в общем порядке.

В соответствии с пунктом 1 статьи 223 НК РФ при получении доходов в денежной форме дата фактического получения дохода определяется, в частности, как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

Таким образом, суммы денежных средств, полученные налогоплательщиком в соответствующем налоговом периоде в рамках предварительного договора купли-продажи в качестве задатка, включаются в доход налогоплательщика данного налогового периода независимо от факта не заключения основного договора купли-продажи в дальнейшем.

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.

Штраф по закону о защите прав потребителей

- ❓ **Физическое лицо обратилось в суд с иском о защите прав потребителя и выиграло дело. Суд постановил взыскать с ответчика штраф в пользу физического лица за несоблюдение в добровольном порядке удовлетворения требований потребителя. Облагается ли эта сумма НДФЛ?**

В соответствии со статьями 309 и 314 ГК РФ обязательства должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона в сроки, предусмотренные обязательством.

Согласно статье 330 ГК РФ, неустойкой (штрафом, пеней) признается опреде-

ленная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности, в случае просрочки исполнения.

Пунктом 6 статьи 13 Закона РФ от 07.02.1992 № 2300-1 «О защите прав потребителей» предусмотрено, что при удовлетворении судом требований потребителя, установленных законом, суд взыскивает с изготовителя (исполнителя, продавца, уполномоченной организации или уполномоченного индивидуального предпринимателя, импортера) штраф за несоблюдение в добровольном порядке удовлетворения требований потребителя. Размер штрафа – 50% от суммы, присужденной судом в пользу потребителя.

Доходы в виде суммы штрафа, выплачиваемой за несоблюдение в добровольном порядке удовлетворения требований потребителя, в статье 217 НК РФ не именованы. Поэтому сумма названного штрафа подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в общеустановленном порядке.

Отпуск высококвалифицированных специалистов

- ❓ **В организации работают иностранные граждане – высококвалифицированные специалисты. По какой ставке НДФЛ нужно облагать суммы отпускных, причитающихся таким работникам, пока они не являются налоговыми резидентами России?**

В соответствии с пунктом 3 статьи 224 НК РФ налоговая ставка в размере 30% установлена в отношении доходов за выполнение трудовых обязанностей в Российской Федерации, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации. Исключение составляют доходы, получаемые, в частности, от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации». В отношении таких доходов налоговая ставка устанавливается в размере 13%.

Согласно статьям 106 и 107 Трудового кодекса РФ, отпуск представляет собой время отдыха, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей. Следовательно, средний заработок, выплачиваемый работнику за период отпуска в соответствии со статьей 114 ТК РФ, не относится к доходам от осуществления трудовой деятельности. В отношении указанного дохода, полученного высококвалифицированным специалистом, не признаваемым налоговым резидентом Российской Федерации, применяется налоговая ставка в размере 30%.

Как подтвердить налоговый статус

- ❓ **Какими документами можно подтвердить налоговый статус иностранного работника?**



Средний заработок, выплачиваемый работнику за период отпуска, не относится к доходам от осуществления трудовой деятельности.



При каждой выплате доходов налоговый агент должен принимать во внимание количество дней пребывания иностранного гражданина в Российской Федерации на дату фактического получения дохода.

С учетом положений пункта 2 статьи 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации в совокупности не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При этом требований о непрерывности течения указанных 183 дней положения Налогового кодекса РФ не содержат. Подсчет упомянутых 183 дней производится налоговыми агентами – российскими организациями, в том числе работодателями, на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, определяемую в соответствии с положениями статьи 223 НК РФ. Поэтому для исчисления сумм налога при каждой выплате доходов налоговый агент должен принимать во внимание количество дней пребывания иностранного гражданина в Российской Федерации на дату фактического получения дохода за 12-месячный период, предшествующий этой дате.

Документами, подтверждающими фактическое нахождение физического лица на территории Российской Федерации, являются прежде всего копии страниц паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы.

В случаях, когда отметки о пересечении границы в паспортах не проставляются, в качестве таких документов выступают сведения из табеля учета рабочего времени, данные миграционных карт, документы о регистрации по месту жительства (пребывания), оформленные в порядке, установленном законодательством РФ.

Компенсация за снос недвижимости

? Гражданин получил компенсацию за снос принадлежащего ему гаражно-го бокса, попадающего в зону реконструкции Малого кольца Московской железной дороги. Выплата денежных средств произведена за счет субсидии из бюджета города Москвы. Бокс находился в собственности более трех лет. Облагается ли эта компенсация НДФЛ?



Согласно пункту 17.1 статьи 217 НК РФ, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, а также при продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более.

Полученный доход является по существу доходом от продажи принадлежащего налогоплательщику более трех лет недвижимого имущества и не подлежит налогообложению и декларированию в силу положений пункта 17.1 статьи 217 и статьи 228 НК РФ.

Компенсация за медобслуживание

? Госучреждение выплачивает своим сотрудникам компенсацию за медицинское обслуживание, предусмотренную пунктом 6 статьи 61 Закона г. Москвы от 26.01.2005 № 3 «О государственной гражданской службе города Москвы». Подлежит ли эта компенсация налогообложению НДФЛ?

В соответствии с пунктом 6 статьи 61 Закона г. Москвы от 26.01.2005 № 3 «О государственной гражданской службе города Москвы» до вступления в силу федерального закона о медицинском страховании государственных служащих Российской Федерации государственным гражданским служащим города Москвы и членам их семей, в том числе после выхода гражданских служащих на пенсию за выслугу лет, включая государственных служащих, признаваемых в соответствии с указанным законом гражданскими служащими, а также государственных



служащих, вышедших на пенсию и имеющих право на медицинское и санаторно-курортное обслуживание, сохраняются условия санаторно-курортного обслуживания и выплачивается компенсация за медицинское обслуживание в порядке и на условиях, предусмотренных соответствующим указом мэра Москвы.

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

Перечень доходов, не подлежащих обложению налогом на доходы физических лиц, содержится в статье 217 НК РФ. На основании пункта 10 этой статьи не подлежат обложению НДФЛ суммы, уплаченные работодателями за оказание медицинских услуг своим работникам, их супругам, родителям, детям (в том числе усыновленным), подопечным в возрасте до 18 лет, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, и оставшиеся в распоряжении работодателей после уплаты налога на прибыль организаций.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями медицинским организациям расходов на оказание медицинских услуг налогоплательщикам, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям, законным представителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в банках.

При этом следует учесть: если сметой государственного учреждения предусмотрены расходы на оказание медицинских услуг вышеупомянутым, лицам критерий «уплаты налога на прибыль», установленный пунктом 10 статьи 217 НК РФ, не применяется.

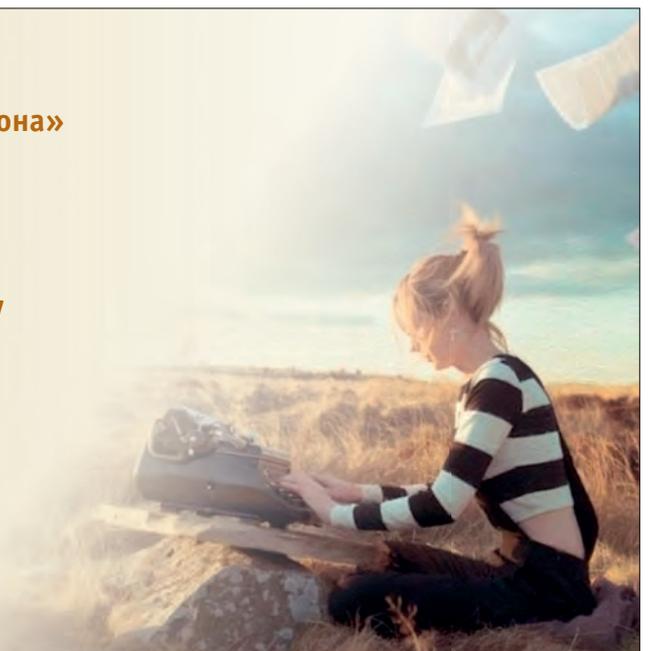
Таким образом, если лицом, получившим компенсацию за медицинское обслуживание, предусмотренную пунктом 6 статьи 61 Закона города Москвы от 26.01.2005 № 3, представлены документы, подтверждающие целевой характер ее расходования, данная компенсация на основании пункта 10 статьи 217 НК РФ не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц. В случае отсутствия таких документов компенсация за медицинское обслуживание облагается НДФЛ в общеустановленном порядке.



Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

ПРИГЛАШАЕТ К СОТРУДНИЧЕСТВУ АВТОРОВ

тел. 8 (495) 720-54-55 доб. 069
e-mail: vestnik_mr@ipbr.org



И.Н. Ложников, заслуженный экономист России, доцент,
Государственный советник Российской Федерации I класса (в отставке),
председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона

Выполнение гособоронзаказа: порядок учета производства продукции, выполнения работ и оказания услуг

Мы начинаем цикл статей, посвященных практической реализации требований Федерального закона от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» о ведении раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности, составлению расчетно-калькуляционных материалов, а также предоставлении информации о затратах по исполнению государственных контрактов.



И.Н. Ложников

Для понимания задач, связанных с организацией раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности, необходимо задаться вопросом, что такое результат финансово-хозяйственной деятельности? Известно, что для целей бухгалтерского учета конечным финансовым результатом деятельности организации является прибыль. Такой вывод можно сделать из Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

При этом в бухгалтерском балансе приводится показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), что в свою очередь соответствует статье «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах. Обратившись к алгоритму расчета данного показателя в отчете о финансовых результатах, можем констатировать, что он является производным от прибыли организации до налогообложения, скорректированной (уменьшенной) на текущий налог на прибыль, изменение отложенных налоговых обязательств и прочих вычетов (при их наличии) и увеличенной на величину отложенных налоговых активов.

Для целей же исчисления результатов финансово-хозяйственной деятельности в рамках исполнения государственных контрактов этот результат должен определяться в соответствии с Правилами ведения

организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности (утв. постановлением Правительства РФ от 19.01.1998 № 47, далее – Правила).

В указанном документе зафиксировано, что финансовый результат определяется как разница между договорной ценой, предусмотренной в государственном заказе (ценой реализации), и фактическими затратами, исчисленными согласно пункту 3 Правил (п. 4 Правил). Обратившись к пункту 3 Правил, можно увидеть, что приведенное в нем описание фактических затрат в целом идентично показателям, определяемым в бухгалтерском учете и приводимым в отчете о финансовых результатах по статьям «Себестоимость продаж», «Управленческие расходы» и «Коммерческие расходы».

Следовательно, финансовый результат по государственному оборонному заказу можно идентифицировать как «Прибыль (убыток) от продаж», приводимый в отчете о финансовых результатах (за исключением некоторых моментов о которых будет сказано ниже).

Таким образом, очевидно, что невозможно вести раздельный учет финансовых результатов исполнения государственных контрактов, не организовав раздельного учета доходов и расходов по каждому из этих контрактов.



Общие положения о порядке учета расходов

При формировании режима отдельного учета расходов (затрат) по государственным контрактам, контрактам (договорам), выполняемым в рамках исполнения государственного оборонного заказа, организации должны учитывать требования органов законодательной и исполнительной власти по данному вопросу. В настоящее время помимо указанных выше Правил необходимо также руководствоваться Порядком определения состава затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу (утв. приказом Минпромэнерго России от 23.08.2006 № 200, далее – Порядок).

Согласно указанным документам, под затратами, связанными с исполнением государственных контрактов (контрактов), понимается их полная себестоимость, которая включает:

- прямые затраты;
- накладные расходы;
- коммерческие расходы.

При этом должен соблюдаться основополагающий методологический принцип учета расходов (затрат): любые косвенные виды расходов (общепроизводственные, общехозяйственные и др.) при возможности их непосредственного соотнесения с затратами по конкретному заказу должны включаться в состав прямых затрат. То есть в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов учета расчетов, внеоборотных активов и других соответствующих групп счетов должны относиться все допустимые затраты.

Собственно отдельный учет расходов по государственному оборонному заказу означает аккумуляцию

производимых затрат по каждому (отдельному) государственному контракту в разрезе калькуляционных статей затрат и экономических элементов. Для реализации этих и иных задач по исполнению гособоронзаказа каждому государственному контракту присваивается идентификатор государственного контракта, который содержит в том числе порядковый номер государственного контракта. Указанный идентификатор государственного контракта действует на протяжении всего периода исполнения контракта и подлежит указанию во всех контрактах (договорах) в рамках сопровождаемых сделок.

Отдельный учет расходов по государственному оборонному заказу организуется на счетах аналитического учета, где к счету 20 «Основное производство» на основе присвоенных контрактам кодовых номеров для каждого государственного контракта открываются аналитические счета «первого» уровня. На «втором» уровне аналитических счетов фактические затраты по данным контрактам детализируются по их экономическим элементам и калькуляционным статьям затрат. Сумма произведенных расходов по государственному контракту, исчисленная на «первом» уровне счетов аналитического учета, является обобщением данных об общей величине затрат, позволяющая определить финансовый результат в целом по договору, а также уровень его производственной рентабельности. Информация, сформированная на основе «второго» уровня аналитических счетов, обеспечивает получение данных:

- по видам расходов (затрат);
- местам их возникновения;
- этапам работ (при их наличии);
- другим необходимым характеристикам.

Принятые в организации счета аналитического учета вносятся в рабочий план счетов, который включается в качестве составного элемента в учетную политику организации (п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н)). Конкретный выбор системы кодирования счетов аналитического учета определяется организацией самостоятельно, исходя из ее отраслевой принадлежности, номенклатуры выпускаемой продукции (работ, услуг), структуры организации и других существенных факторов.

Отдельный учет расходов по государственному оборонному заказу организуется на счетах аналитического учета.

Учет прямых затрат (расходов)

Как уже было отмечено, составной частью полной себестоимости продукции (работ, услуг) являются прямые затраты, то есть те виды затрат, которые можно непосредственно отнести (списать) на себестоимость конкретного вида продукции (работ, услуг). В нашей ситуации – на удорожание стоимости отдельного контракта.

Номенклатура калькуляционных статей затрат, формирующих прямые расходы при выполнении гособоронзаказа, определяется каждой организацией самостоятельно с учетом требований Порядка. В настоящее время в оборонных отраслях промышленности сложилась следующая номенклатура прямых расходов (статей затрат) основного и вспомогательного производства:

- затраты на материалы;
- затраты на оплату труда основных производственных работников;
- отчисления на социальные нужды.

При этом в каждую из перечисленных статей включаются только те затраты, которые можно непосредственно отнести на увеличение стоимости

конкретного контракта (то есть без проведения дополнительных процедур распределения расходов между контрактами (заказами)). Например, применительно к затратам на оплату труда в состав прямых расходов входит основная заработная плата и компенсации (дополнительная заработная плата) производственных работников. В то же время затраты по заработной плате административно-управленческого персонала включаются в накладные статьи затрат, за исключением случаев, когда деятельность инженерно-технического работника (ИТР) или служащего связана исключительно с выполнением одного контракта.

Кроме перечисленных выше прямых статей затрат в состав производственной себестоимости продукции (работ, услуг) включаются расходы по статьям:

- «Затраты на подготовку и освоение производства»;
- «Затраты на специальную технологическую оснастку»;
- «Специальные затраты».

При этом механизм распределения расходов, учитываемых в составе указанных калькуляционных статей затрат,

Составной частью полной себестоимости продукции (работ, услуг) являются прямые затраты.

Группировка прямых калькуляционных статей затрат по аналитическим счетам

Наименование аналитических счетов	Примечания
Затраты на материалы	
Сырье и основные материалы	Включаются также неизбежные технологические потери. При этом стоимость технологических потерь (технологического брака) определяется, исходя из цеховой нормативной себестоимости забракованных изделий: Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы». Расходы сверх норм технологических потерь списываются на потери от брака: Дебет 28 «Брак в производстве» Кредит 10
Вспомогательные материалы	Материалы, используемые в процессе изготовления изделий на технологические цели (для формовки, травления, закалки, сварки и т.п.), только при условии, что их можно соотносить с выполнением конкретных контрактов. В остальных случаях стоимость данных материалов относится первоначально на счета накладных расходов (25, 26)
Затраты на приобретение покупных полуфабрикатов	В себестоимость отдельных видов продукции (контрактов) относится стоимость указанных ценностей (договорная цена покупных полуфабрикатов, увеличенная на сумму ТЗР, в случае если ТЗР включаются в себестоимость данного ресурса) в количествах, соответствующих установленным лимитам (нормам), которые рассчитываются на основании производственной программы и степени их применения в узлах, агрегатах и изделиях. В случае выявления дефектов в покупных полуфабрикатах их стоимость списывается на потери от брака с составлением акта (извещения) и указанием в нем причин и виновников потерь: Дебет 28 Кредит 10, субсчет «Покупные полуфабрикаты»
Затраты на приобретение комплектующих изделий	То же, что и для покупных полуфабрикатов
Возвратные отходы (вычитаются)	Стоимость учтенных отходов обращается в уменьшение материальных затрат на изготовление продукции (Дебет 10, субсчет «Прочие материалы», Кредит 20 (23)). Оценка отходов производится по цене возможного использования, а в случае возможности их применения по прямому назначению – по цене исходного материального ресурса

Продолжение таблицы

Наименование аналитических счетов	Примечания
Работы и услуги сторонних организаций производственного характера	<p>Включают в себя работы и услуги производственного характера, выполненные как сторонними организациями, так и собственными обслуживающими производствами и хозяйствами. Указанные работы и услуги могут быть связаны с выполнением отдельных операций по изготовлению продукции, обработке (переработке) сырья, материалов, деталей, изделий; проведению испытаний для определения качества потребляемого сырья и материалов, контроля за соблюдением установленных технологических процессов.</p> <p>В учете данные расходы списываются в дебет счета 20 с кредита счетов учета расчетов (60, 76) – при их выполнении сторонними организациями по договорным ценам, или с кредита счета 23 (29) при их выполнении собственными производствами.</p> <p>В последнем случае списание производится по нормативной цеховой себестоимости, а если нормативы не установлены – по фактической цеховой себестоимости (то есть без включения общехозяйственных расходов)</p>
Транспортно-заготовительные расходы	<p>Включаются расходы, связанные с приобретением товарно-материальных запасов (ТМЗ), которые присоединяются к стоимости запасов тремя способами:</p> <p>а) с отнесением величины ТЗР первоначально в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» с кредита счетов учета расчетов и расходов (60, 76, 23 и др.). По окончании месяца (отчетного периода) накопленная сумма ТЗР переносится с кредита счета 15 в дебет счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». Непосредственно на себестоимость продукции – контракта (в дебет счета 20) указанные суммы списываются с кредита счета 16 по мере отпуска материалов в производство пропорционально их учетной стоимости;</p> <p>б) в дебет отдельного субсчета к счету 10 с кредита счетов расчетов и расходов (60, 76, 23 и др.);</p> <p>в) непосредственного (прямого) включения в фактическую себестоимость материалов. При выборе этого варианта обособленный учет ТЗР не ведется.</p> <p>Организации должны закрепить выбранный вариант распределения ТЗР в своей учетной политике. Причем для одной группы запасов может применяться только один вариант распределения.</p> <p>Сумма потерь сырья и материалов относится на увеличение стоимости ТЗР только в пределах норм естественной убыли и только на стадии их оприходования, то есть приемки. Недостачи и потери запасов в пределах норм естественной убыли, выявленные в процессе их хранения, относятся в дебет счетов накладных расходов (счет 25, 26)</p>
Топливо на технологические цели	<p>Включается сумма расходов на приобретаемое на стороне и вырабатываемое собственными силами топливо для технологических целей.</p> <p>Приобретаемое топливо на стороне оценивается и учитывается по договорным ценам поставщика с отнесением на себестоимость продукции – контракта (Дебет 20 Кредит 60 (76)) ежемесячно согласно данным фактического расхода.</p> <p>Стоимость топлива, вырабатываемого собственными силами, рассчитывается по цеховой себестоимости. Прямые расходы, связанные с его выработкой, относятся непосредственно в дебет счета 23, а накладные – предварительно накапливаются на счете 25, открываемого по каждому цеху вспомогательного производства.</p> <p>В себестоимость выпускаемой продукции (контракта) затраты на все виды топлива, предназначенного на технологические цели и вырабатываемого собственными силами, относятся по окончании месяца (отчетного периода) по нормативной себестоимости, а при ее отсутствии – по фактической цеховой себестоимости (то есть без общехозяйственных расходов): Дебет 20 Кредит 23 (25, 20) в количестве и сумме, соответствующей фактическому расходу</p>
Энергия на технологические цели	То же, что и для топлива на технологические цели
Тара (невозвратная) и упаковка	<p>Включаются расходы по затариванию продукции, ее изготовлению и (или) приобретению. В случае если стоимость тары входит в продажную цену продукции и затаривается в цехах основного производства, стоимость такой тары относится в дебет счета 20 с кредита счета 10 по фактической себестоимости приобретения, изготовления.</p> <p>Расходы по ремонту возвратной тары, осуществляемому организацией-поставщиком, в себестоимость продукции не включаются, а относятся на счета финансовых результатов (Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» и Кредит 23 (25, 26, 44))</p>

Окончание таблицы

Наименование аналитических счетов	Примечания
Затраты на оплату труда основных производственных работников (непосредственных исполнителей в НИИ и ОКБ)	
Основная заработная плата	Включаются: - начисления за выполнение операций по сдельным нормам и расценкам, оплата труда рабочих-повременщиков и других категорий работающих, непосредственно связанных с выпуском основных видов продукции (контрактов). В состав заработной платы основных производственных рабочих включается также заработная плата специалистов и служащих, непосредственно участвующих в процессе производства конкретного вида продукции (контракта); - начисления стимулирующего характера; - оплата простоев на основании оформляемых листков простоев или актов о простое основных производственных работников, а также специалистов и служащих, непосредственно участвующих в процессе производства продукции (контракта)
Дополнительная заработная плата	Включаются компенсации, предусмотренные коллективными договорами за фактически неотработанное время, в том числе оплата отпусков основных производственных работников (непосредственных исполнителей в НИИ и ОКБ) – путем формирования резерва (Дебет 20 Кредит 96) или прямым методом (непосредственного включения в себестоимость продукции в месяце нахождения в отпуске – Дебет 20 Кредит 70), оплата времени исполнения ими государственных обязанностей, оплата периода первых трех дней временной нетрудоспособности и др.: Дебет 20 (96) Кредит 70
Отчисления на социальные нужды	Отчисления на социальные нужды включают в себя три взноса в фонды: пенсионный, медицинский и социальный. Средства указанных фондов предназначены для формирования источников выплаты пенсий, пособий по временной нетрудоспособности, средств для оказания бесплатной медицинской помощи, выплаты пособий в связи с материнством, пособий, связанных с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями, и некоторыми другими, предусмотренными законодательством направлениями. Взносы производятся, исходя из фактически начисленной оплаты труда. В 2016 году размер взноса (до применения регрессивной шкалы) составляет: - в пенсионный фонд – 22%; - в фонд обязательного медицинского страхования – 5,1%; - в фонд социального страхования – 2,9% (всего – 30%). Отчисления на социальные нужды относятся в дебет тех же аналитических счетов учета затрат на производство, куда относится заработная плата основных производственных рабочих, то есть на удорожание фактической себестоимости выполняемых контрактов. В бухгалтерском учете данная операция отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в разрезе открываемых субсчетов. Отчисления на социальные нужды иных сотрудников организации, рассчитанные от начисленной им заработной платы, относятся на те статьи калькуляции, по которым учитывается оплата их труда. Например, если заработная плата вспомогательных рабочих учитывается по статье «Общепроизводственные расходы», то и отчисления на социальные нужды с этой заработной платы будут относиться также в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы».

имеет более «сложный» характер своего включения в стоимость выпускаемой продукции, когда одни расходы могут быть отнесены непосредственно в себестоимость конкретного контракта (продукции), а другие должны включаться в него в результате распределения накопленных затрат между несколькими контрактами (видами продукции).

Типовая номенклатура расходов, включаемых в состав прямых статей, затрат изложена в Порядке. Вместе с тем приведенные в указанном документе сведения нуждаются в дополнительных

разъяснениях. Для наглядности и структуризации группировки прямых статей затрат приведем их перечень в таблице.

Указанная выше группировка прямых расходов по производству продукции оборонного назначения, в разрезе «аналитических» счетов (статей) затрат, носит типовой, в определенной степени, рамочный характер. Поэтому уровень детализации аналитического учета затрат (расходов) в конечном итоге должен определяться каждой организацией самостоятельно исходя из технико-экономических характеристик

**Принцип
существенности
носит
универсальный
характер.**

выпускаемой ею продукции и с учетом потребностей в соответствующей информации государственного заказчика (для реализации прав и обязанностей, закрепленных за ним Федеральным законом № 275-ФЗ).

В этой связи, по нашему мнению и с учетом положений отраслевых (инструкций) по учету себестоимости продукции на предприятиях оборонных отраслей промышленности, допускается применение упрощенных вариантов учета затрат:

а) по статье «Затраты на материалы» такие статьи, как «Возвратные отходы (вычитаются)» и «Затраты на приобретение покупных полуфабрикатов», при их незначительном удельном весе могут отдельно не выделяться, а относящиеся к ним расходы учитываться в составе статьи «Сырье и основные материалы». Что касается уровня существенности, то он определяется каждой организацией самостоятельно, исходя из требования рациональности ведения бухгалтерского учета. При этом в сложившейся отечественной и международной практике существенными признаются такие факты хозяйственной жизни, величина которых составляет 5 и более процентов от значения соответствующего показателя;

б) статью «Топливо на технологические цели» целесообразно использовать в организациях энергоемких отраслей и производств, в частности: при учете топлива для плавильных агрегатов в литейных цехах, нагрева металла в кузнечно-штамповом и прессовых цехах и т.п. В остальных производствах расходы, связанные с использованием топлива на технологические цели, допускается учитывать в составе статьи «Сырье и основные материалы»;

в) статью «Энергия на технологические цели» оправданно выделять при учете электроэнергии для электропечей в литейном производстве, для термических печей, для электродуговой и точечной сварки, электроискровой и электрохимической обработки, электролиза, для высокочастотных установок. В других производствах расходы, связанные с использованием топлива на технологические цели, допускается учитывать в составе статьи «Сырье и основные материалы». Важно отметить тот факт, что принцип существенности носит

универсальный характер, имея в виду его применение не только при оптимизации (сокращении) объектов калькулирования, но и для введения в качестве самостоятельных единиц наблюдения дополнительных статей. Так, в авиационной промышленности, на самолетостроительных предприятиях в качестве самостоятельной калькуляционной статьи прямых расходов необходимо введение статьи «Двигатели». Объясняется это тем, что стоимость двигателей в производственной да и в полной себестоимости летательных аппаратов достигает 50 и более процентов от их общей величины.

Учет затрат на подготовку и освоение производства

В состав производственной себестоимости продукции, работ, услуг (контрактов) включаются также затраты, связанные с подготовкой и освоением производства. По данной статье калькуляции учитываются затраты связанные:

- с пусковыми расходами по запуску производства продукции на новых предприятиях, производствах, цехах и агрегатах;

- с расходами на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов.

Состав (типовая номенклатура) пусковых расходов и расходов на подготовку и освоение производства новых видов продукции приведен в Приложениях № 2 и 3 к Порядку. Поэтому нет необходимости дублировать эту информацию. В то же время некоторые моменты, связанные с распределением и учетом рассматриваемых затрат, нуждаются в дополнительных пояснениях:

- наличие собственно пусковых расходов и расходов на подготовку и освоение производства новых видов продукции в качестве самостоятельных видов затрат, включаемых в себестоимость выпускаемой продукции, должно быть согласовано с заказчиком при формировании цены контракта;

- учет расходов на подготовку и освоение производства ведется отдельно от учета расходов на основное производство. Для этой цели может использоваться счет 97 «Расходы будущих периодов», в дебет которого списываются фактические затраты, связанные с выполнением данных работ. Допускается при незначительном объеме расходов на подготовку

и освоение производства и небольшом периоде осуществления таких работ (в пределах отчетного года) вести учет указанных расходов непосредственно на счете 20, а в цехах вспомогательного производства – на счете 23;

- для каждого вида подобных работ открывается отдельный заказ;
- по окончании работ по подготовке и освоению производства специальная комиссия осуществляет приемку выполненных работ с составлением Акта о выполнении работ, утверждаемого руководителем организации, а в соответствующих случаях и заказчиком;
- оставшиеся после окончания работ по подготовке и освоению производства ценности обращаются в уменьшение произведенных расходов (кредит счета 97) в следующем порядке:

а) продукция, полученная в процессе осуществления указанных работ (при пробном выпуске и контрольных испытаниях, включая стоимость опытных образцов) и соответствующая установленным стандартам и техническим условиям, списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция» по действующим на эту продукцию договорным ценам. Продукция, не соответствующая установленным стандартам и техническим условиям, приходится на счета учета МПЗ (дебет счета 10) по цене возможной реализации, например, по цене металлолома;

б) остатки незавершенного производства (продукция, не прошедшая всех стадий обработки), предполагаемые для использования в дальнейшем при производстве продукции, включаются в себестоимость продукции, для изготовления которой они будут использованы, с отнесением их стоимости в дебет счетов 20, 23 в оценке, соответствующей нормативной себестоимости указанных остатков;

в) оставшиеся неиспользованные детали, узлы, блоки, материалы и отходы приходятся на склад (в том числе без фактической их передачи, то есть транзитом) со списанием их стоимости в дебет счета 10 (а при транзитной форме списания – с одновременным отражением по дебету счета 20 (23) и кредиту счета 10). Стоимость оприходованных деталей, узлов, блоков, материалов и отходов исчисляется в порядке, установленном Методическими указаниями по бухгалтерскому учету

материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н);

г) изготовленные специальные инструменты и приспособления, специальное технологическое, контрольно-испытательное (стендовое) оборудование приходятся на склад и отражаются по дебету счета 10 (субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе») по их учетной стоимости, как правило, по цене изготовления.

Погашение оставшейся после списания МПЗ стоимости расходов на подготовку и освоение производства осуществляется равномерно, начиная с первого месяца перехода на серийный выпуск изделий, для которых осуществлялись данные работы. Сроки погашения и нормы (ставки) погашения продукции согласовываются с заказчиком. Согласно положениям Порядка, нормы погашения (списания) устанавливаются пропорционально объему выпускаемой продукции. Например, затраты на подготовку и освоение производства изделия «Малахит» (условное наименование) составили 80 000 000 руб. которые, согласно утвержденной смете, должны быть списаны в течение первых двух лет серийного выпуска данного изделия с отнесением их стоимости на себестоимость выпускаемой продукции. По плану за указанный период предполагается выпустить 40 изделий. Таким образом, норма списания на одно изделие составит 2 000 тыс. руб. (80 000 000 руб. : 40 шт. = 2 000 000 руб.).

При изготовлении изделий по разовым (индивидуальным) заказам (например, в судостроении или при изготовлении ракетно-космической техники) затраты на подготовку и освоение производства полностью относятся по окончании выполненных работ на себестоимость соответствующего изделия или партии изделий.

В бухгалтерском учете списание накопленных расходов на подготовку и освоение производства отражается по дебету счета 20 (23) и кредиту счета 97. В случае если результаты работ по подготовке и освоению производства используются при выпуске двух и более видов продукции, данные расходы распределяются между ними пропорционально плановой или фактической себестоимости выпускаемой продукции. Соответствующий выбор закрепляется в учетной политике организации. 

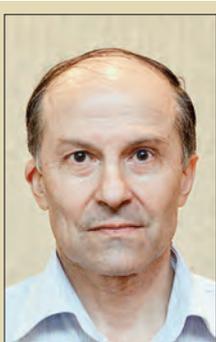
Списание накопленных расходов на подготовку и освоение производства отражается по дебету счета 20 (23) и кредиту счета 97.

*Алборов Р.А.,
Концевая С.М.,
Ливенская Г.Н.
Совершенствование
управленческого учета
затрат в производственных организациях // Вестник ИПБ
(Вестник профессиональных бухгалтеров).
– 2013. – № 4. – С. 33-38.*

А.М. Рабинович, главный методолог Группы компаний Energy Consulting, HLB Russian Group, канд. ист. наук

«УСЛОВНЫЕ» СЛОЖНОСТИ

Нестабильность курса рубля по отношению к иностранным валютам, пришедшая на 2014–2016 годы, спровоцировала повсеместное применение компаниями договоров, цена которых выражена в условных единицах. Как следствие в консультационной практике стали возникать вопросы, связанные с расчетами по таким договорам и их налогообложением.



А.М. Рабинович

Гражданское законодательство и его налоговые последствия

Что делает договоры в условных единицах законными? Пункт 2 статьи 317 ГК РФ, согласно которому оплата денежного обязательства может быть произведена в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или условных денежных единицах (эю, «специальных правах заимствования» и др.). Сумма, подлежащая уплате в рублях, определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон.

Обратим в этом определении внимание на два обстоятельства, которые помогут понять происхождение и суть соответствующих правил и проблем налогообложения при расчетах по договорам в условных единицах.

1. Роль условных единиц отводится в Гражданском кодексе РФ не иностранной валюте, а эю (предшественник нынешнего евро) и специальным правам заимствования. Эти единицы, будучи «виртуальным» инструментом Международного валютного фонда, служат средством исчисления сумм межгосударственных расчетов.

По отношению к ним Банк России определял (а по отношению к специальным правам и сейчас определяет) курс рубля. И именно эта формулировка про условные единицы воспроизведена в пункте 4 статьи 153 НК РФ.

Но сегодня на практике под условной единицей понимается только «реальная» иностранная валюта (доллар, евро

и т.д.), по курсу которой исчисляется рублевая сумма расчетов. В этом современном смысле мы и будем использовать термин «условные единицы».

2. Рублевая сумма платежа может определяться не только по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц и не только на день платежа, но и на иную дату и по иному курсу, установленному договором.

Вслед за Гражданским кодексом РФ возможность использовать при расчетах по договорам в условных единицах курс, установленный сторонами и отличающийся от официального, фиксирует пункт 5 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н), а с 2015 года – и глава 25 НК РФ (п. 2 ст. 250, подп. 1.6 п. 1 ст. 265, п. 8 ст. 271, п. 10 ст. 272).

В то же время при исчислении НДС по договорам в условных единицах разрешается применять только курс ЦБ РФ (п. 4 ст. 153 НК РФ). Это порождает расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом, с одной стороны, и расчетами по НДС – с другой.

Важные положения сформулированы в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 04.11.2002 № 70 «О применении арбитражными судами статей 140 и 317 Гражданского кодекса Российской Федерации» (далее – Информационное письмо № 70). В нем различаются валюта долга и валюта платежа (п. 1).

Валюта долга – это то, в чем номинировано, номинально выражено обязательство по договору. Например,

По договору купли-продажи покупателю предоставлена отсрочка оплаты отгруженных товаров сроком на полгода. Цена договора – 1000 условных единиц (НДС не облагается), условная единица равна доллару США по курсу ЦБ РФ на дату оплаты.

Покупатель, заинтересованный в увеличении суммы налоговых расходов, отказался устанавливать в договоре, что к правоотношениям сторон не применяются нормы статьи 317.1 ГК РФ.

На конец марта, с первого числа которого покупателю предоставлена рассрочка, продавец должен начислить в налоговом учете доходы, а покупатель – расходы в виде процентов за пользование денежными средствами продавца.

Официальный курс рубля к доллару США на последний день месяца составляет 75 руб/долл. Ставка рефинансирования, равная ключевой ставке ЦБ РФ, – 11%.

Рассчитаем сумму процентов:

1000 у.е. x 11% : 365 дн. x 31 дн. x 75 руб/долл.

Как видим, формально в расчете не участвует рублевая сумма задолженности, определенная на конец месяца.

в договоре указано, что стоимость поставляемого товара составляет 1000 долларов США. Доллары – это и есть валюта долга, независимо от того, в долларах, евро или рублях будет согласно условиям договора производиться оплата товара, то есть от того, что будет являться валютой платежа.

Таким образом, валютой долга по договорам, в которых иностранная валюта играет роль лишь условных единиц (то есть не является валютой реального платежа), все равно должна считаться иностранная валюта. Именно в соответствии с таким пониманием в части 3 статьи 12 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и в ПБУ 3/2006 под выраженной в иностранной валюте понимается стоимость, оплачиваемая как в иностранной валюте, так и в рублях.

В то же время в главе 25 НК РФ различаются доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и стоимость которых выражена в условных единицах (п. 3 ст. 248 НК РФ). То есть здесь под выраженными в иностранной валюте будут пониматься только договоры, оплачиваемые в иностранной валюте.

Полезное для налогового учета правило сформулировано в пункте 9 Информационного письма № 70. Законные или договорные проценты на сумму денежного обязательства, выраженного в иностранной валюте, но подлежащего оплате в российских рублях, начисляются на сумму в иностранной валюте (условных денежных единицах), выражаются в этой

валюте (единицах) и взыскиваются в рублях по правилам пункта 2 статьи 317 ГК РФ.

Аналогичные правила применяются судом при начислении и взыскании неустойки по денежному обязательству, выраженному в соответствии с пунктом 2 статьи 317 ГК РФ. Этот вывод применен Минфином России к налоговому учету по налогу на прибыль (письмо от 14.07.2015 № 03-03-06/40299). Дополнительную актуальность ему придают налоговые последствия введения с 1 июня 2016 года в Гражданский кодекс РФ статьи 317.1 о законных процентах (разъяснены в письме Минфина России от 09.12.2015 № 03-03-РЗ/67486). (см. пример 1).

Как определить сумму задолженности на дату оплаты

Как известно, договоры в условных единицах содержат потенциальные финансовые риски для обеих сторон. Реальность этих рисков зависит от направления движения курса рубля по отношению к иностранной валюте, выбранной в качестве условной единицы.

В соответствии с пунктом 1 статьи 168 НК РФ цена договора на реализацию облагаемых НДС товаров (работ, услуг), имущественных прав состоит из двух частей:

- стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- начисляемого на эту стоимость (предъявляемого покупателю) НДС.

Как сказано в подпункте «м» пункта 1 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах

Договоры в условных единицах содержат потенциальные финансовые риски для обеих сторон.

Пример 2

Стоимость договора купли-продажи 11 800 у.е., в том числе НДС 1 800 у.е. Условная единица равна 1 долл. США. Цена договора определяется по курсу у.е. на дату оплаты.

Курс у.е. на дату отгрузки – 75 руб/долл, на дату оплаты – 80 (70) руб/долл. Сумма НДС, указанная в счете-фактуре, выставленном при отгрузке, составляет 135 000 руб. (10 000 долл. \times 75 руб/долл \times 18% или 1 800 долл. \times 75 руб/долл).

Отгрузка товара продавцом и принятие товара к учету покупателем происходят в один и тот же день (срок оплаты в данном случае значения не имеет). Если стороны не сделали в договоре никаких дополнительных оговорок к порядку определения цены договора «по курсу у.е. на дату оплаты», сумма оплаты составит:

- при курсе 80 руб/долл – 944 000 руб. (11 800 долл. \times 80 руб/долл);

- при курсе 70 руб/долл – 826 000 руб. (11 800 долл. \times 70 руб/долл).

В этих суммах на НДС приходится соответственно 144 000 руб. (10 000 долл. \times 80 руб/долл \times 18% или 1 800 долл. \times 80 руб/долл) и 126 000 руб. (10 000 долл. \times 70 руб/долл \times 18% или 1 800 долл. \times 70 руб/долл).

Продавец же в любом случае должен отдать в бюджет 135 000 руб. НДС.

Таким образом, если курс у.е. на дату оплаты превышает курс на дату отгрузки, продавец получает от покупателя большую сумму НДС, чем должен отдать в бюджет, в нашем примере – на 9 000 руб. (144 000 руб. – 135 000 руб.).

Когда же, наоборот, курс у.е. на дату оплаты ниже, чем курс на дату отгрузки, продавец получает от покупателя меньшую сумму НДС, чем должен отдать в бюджет, в нашем примере – на те же 9 000 руб. (135 000 руб. – 126 000 руб.), то есть платит эти 9 000 руб. за свой счет.

по налогу на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость», далее – постановление Правительства РФ № 1137), счета-фактуры по договорам в условных единицах выставляются в рублях. То есть рублевая сумма НДС определяется один раз исходя из налоговой базы, рассчитанной по официальному курсу условной единицы на дату отгрузки (п. 4 ст. 153 НК РФ), и в последующем не изменяется.

В связи с этим возникает вопрос, распространять ли финансовые риски изменения цены по договору в условных единицах на фиксированную, не подверженную влиянию курсовых колебаний сумму НДС, подлежащую оплате в бюджет продавцом (в общем случае – за счет средств, полученных от покупателя). Поясним на примере (см. пример 2).

Назвать возникшую в примере сумму разницы в 9 000 руб. неосновательным обогащением (в первом случае – продавца, во втором – покупателя) вряд ли можно, поскольку она является следствием договора, добровольно заключенного сторонами. Более того, такой способ расчета цены договора предполагается

возможным согласно пункту 4 статьи 153 НК РФ, поскольку в нем говорится о разнице (до 1 апреля 2014 года – суммовых разнице) в сумме налога, то есть о разнице, возникающих при переоценке той части стоимости договора в условных единицах, которая обозначает сумму НДС. Правда, надо сказать, что эта норма была написана и вступила в силу (с 1 октября 2011 года) еще до постановления Правительства РФ № 1137, сделавшего невозможным выставление при договорах в условных единицах счетов-фактур не в рублях.

Тем не менее, для исключения гражданско-правовых споров по вопросу неосновательного обогащения стоит указать в договоре, что его цена определяется путем оценки на дату оплаты по курсу ЦБ РФ всей суммы условных единиц, включая НДС.

В то же время несовпадение суммы НДС, полученной продавцом от покупателя, с суммой НДС, предъявленной первым второму и подлежащей перечислению продавцом в бюджет, не соответствует экономической природе НДС как косвенного налога. Соответствовать ей будет другой вариант: определять цену договора на дату оплаты, для чего в договоре должно быть в той или иной форме сказано, что оценке по курсу у.е.

Рублевая сумма НДС определяется один раз, исходя из налоговой базы, рассчитанной по официальному курсу условной единицы на дату отгрузки.

на дату оплаты подлежит только сумма у.е., относящаяся к стоимости товара (работ, услуг), имущественных прав, а сумма НДС, предъявленная покупателю в счете-фактуре, пересчету не подлежит. Тогда в приведенном примере при курсе 80 руб/долл покупатель должен будет уплатить продавцу 935 тыс. руб. (10 000 долл. x 80 руб/долл + 135 000 руб.), а при курсе 70 руб/долл – 835 000 руб. (10 000 долл. x 70 руб/долл + 135 000 руб.).

Договоры-хамелеоны

В последнее время стороны договора стали устанавливать такое условие: при достижении курсом иностранной валюты, выполняющей роль условной единицы, определенной верхней или нижней границы, цена договора в рублях перестает быть привязанной к изменениям курса и определяется исключительно по «пограничному» курсу. На основе каких норм – общего пункта 2 или специального пункта 4 статьи 153 НК РФ – должна рассчитываться налоговая база по НДС в те периоды, когда расчеты по договору осуществляются на основе неизменного «пограничного» курса рубля?

Сразу скажем, что договоры с подобными условиями лучше не заключать, так как вероятность споров с налоговыми органами (для продавца в случае повышения курса, а для покупателя в случае понижения) весьма высока. Скорее всего, в зависимости от положительного или отрицательного влияния на бюджет, инспекторы будут настаивать либо на том, что не существует договоров, которые меняли бы свою природу (то в у.е. – то не в у.е.), либо на том, что договор перестал быть договором в условных единицах и считается выраженным в рублях.

Проверяя продавца, первый подход налоговые инспекторы могут применить, когда реальный курс ЦБ РФ превысит установленную сторонами верхнюю границу, чтобы требовать от него по-прежнему определять налоговую базу по курсу ЦБ РФ, второй – при снижении курса ниже согласованной в договоре нижней границы, чтобы требовать определения налоговой базы по более высокому фиксированному курсу. При проверке покупателя подход может быть прямо противоположным.

Возвраты и зачеты: регулировать ли курс договором?

Возврат товаров. Рассмотрим ситуацию. По договору купли-продажи товаров в условных единицах продавцом в один день отгружены две партии товаров, в тот же день принятые покупателем к учету. Первую партию товара покупатель оплатил (согласно условиям договора по курсу условной единицы на дату оплаты), вторую – не оплатил. Обе организации применяют общую систему налогообложения.

Часть товара из каждой партии товара была признана бракованной и возвращается продавцу на основании пункта 2 статьи 475 ГК РФ, то есть по причинам, предусмотренным законодательством, а часть – ввиду наступления условий, установленных договором (например, в связи с истечением срока годности).

По какому курсу условной единицы должен оформить покупатель документы на возврат товаров (товарную накладную и счет-фактуру), чтобы у него была правильно исчислена налоговая база, а у первоначального продавца не возникло проблем с вычетом НДС по возвращенным товарам? На практике автору встречались ситуации, когда документы на возврат и бракованных, и просроченных товаров из оплаченной партии товара оформлялись по курсу на дату оплаты, а из неоплаченной – по курсу на дату отгрузки товаров первоначальным продавцом.

При возврате покупателем товаров, принятых им к учету, документы на продажу оформляются на основании норм пункта 5 статьи 171, пункта 4 статьи 172 НК РФ и Постановления № 1137 о выставлении и регистрации счетов-фактур (подп. «а» п. 7 Правил ведения журнала, п. 3 Правил ведения книги продаж). Напомню, что правомерность требования о составлении счетов-фактур возвращающим товар покупателем (без чего не может быть реализовано установленное Налоговым кодексом РФ право продавца на вычет) была подтверждена Решением ВАС РФ от 19.05.2011 № 3943/11.

При этом не имеет значения, что принято данное решение было в условиях действия постановления Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж

Правомерность требования о составлении счетов-фактур возвращающим товар покупателем подтверждена решением ВАС РФ.

Пример 3

По договору купли-продажи в условных единицах продавец отгрузил, а покупатель оплатил и принял к учету 10 единиц товара стоимостью 1180 у.е., в том числе НДС 180 у.е. каждая. Впоследствии покупатель возвратил продавцу 3 единицы товара по причине брака, а 2 – в связи с истечением срока годности.

Одна условная единица равна 1 долл. США. Цена договора определяется путем оценки всей его стоимости, включая НДС, по курсу ЦБ РФ на дату оплаты.

Курс условной единицы на дату отгрузки – 75 руб./долл, на дату возврата – 80 руб./долл. Договором установлено, что в подобной ситуации первоначальный продавец возвращает покупателю оплаченную им за товар сумму, а также положительную разницу между суммой НДС, начисленной покупателем при возврате товара и принятой им к вычету при оприходовании товара. Можно эту разницу не учитывать в расчетах, но тогда одна сторона будет в выигрыше, а другая – в проигрыше.

При приобретении товара покупатель заплатил продавцу за 5 единиц товара 442 500 руб. (1180 долл. x 75 руб./долл x 5 ед.), приняв в к вычету 67 500 руб. НДС (1000 долл. x 75 руб./долл x 5 ед. x 18%, или 180 долл. x 75 руб./долл x 5 ед.).

При отгрузке возвращаемого товара покупатель начислит 72 000 руб. НДС (1000 долл. x 80 руб./долл x 5 ед. x 18%, или 180 долл. x 80 руб./долл x 5 ед.), то есть на 4 500 руб. больше, чем принял к вычету при оприходовании возвращаемых товаров (72 000 руб. – 67 500 руб.).

В результате первоначальный продавец при оприходовании возвращенных товаров примет к вычету сумму НДС, на те же 4 500 руб. превышающую сумму НДС, начисленную им при отгрузке этих товаров.

В соответствии с условиями договора первоначальный продавец возвращает покупателю оплаченную последним стоимость товаров (442 500 руб.) и сумму потерь покупателя (а своего «выигрыша») на НДС в размере 4 500 руб. Всего – 447 000 руб.

С суммы 4 500 руб., с которой не был исчислен НДС при отгрузке возвращаемых товаров, покупатель должен исчислить НДС по ставке 18%/118%.

при расчетах по налогу на добавленную стоимость». Указанные нормы Налогового кодекса РФ с тех пор не изменились.

В самих же нормах не делается каких-либо различий в зависимости от причин возврата товаров. Поэтому при возврате и на основании норм Гражданского кодекса РФ (бракованных) и в соответствии с условиями договора (например, просроченных) документы оформляются по одним и тем же правилам, в данном случае – по одному и тому же курсу условной единицы.

Кроме того, никаких специальных правил определения налоговой базы при составлении счетов-фактур на возврат товаров ни Налоговый кодекс РФ, ни Постановление № 1137 не содержат. Поэтому при возврате товаров она определяется по общим правилам, которые для договоров в условных единицах установлены пунктом 4 статьи 153 НК РФ и подпунктом «м» пункта 1 Правил заполнения счета-фактуры. Соответственно, независимо от оснований возврата товара налоговая база по НДС определяется по курсу

ЦБ РФ на дату отгрузки возвращаемого товара.

Изменить этот порядок условиями договора невозможно. В то время как порядок расчетов в связи с возвратом договором регулировать можно. Например, установить, что для целей расчетов цена возвращаемого товара, если он оплачен, определяется в размере оплаты. Но на порядок исчисления НДС это не повлияет. Понятно, что в любом случае при выполнении правил Налогового кодекса РФ какая-то из сторон договора может понести финансовые потери в части суммы НДС. Если на дату возврата курс условной единицы будет выше, чем на дату отгрузки первоначальным продавцом, то покупатель должен будет начислить большую сумму НДС, чем он принял к вычету при принятии товара к учету. И наоборот, – при снижении курса условной единицы в период между указанными датами первоначальный продавец примет к вычету меньшую сумму НДС, чем он начислил при отгрузке товара.

Независимо от оснований возврата товара налоговая база по НДС определяется по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки возвращаемого товара.

Но такова природа заключенного сторонами договора в условных единицах, неизбежно влекущая за собой финансовые риски. Минимизировать их можно включением в договор положений об определении стоимости возвращаемого товара для целей расчетов, которые бы компенсировали потери в части НДС.

При этом всегда надо помнить, что НДС исчисляется и уплачивается не только с сумм, формирующих налоговую базу согласно статьям 153-158 НК РФ, но и с реально полученных продавцом сумм, увеличивающих ее в соответствии со статьей 162 НК РФ. Поэтому, например, если возвращающий товары покупатель получит за них от продавца сумму большую, чем сумма налоговой базы, определенной по курсу условной единицы на дату отгрузки возвращаемого товара, и начисленного на нее НДС, то с суммы превышения он тоже должен будет исчислить НДС по расчетной ставке (см. пример 3).

Возврат авансов. При возврате аванса в связи с расторжением или изменением договора продавец имеет право принять к вычету НДС, исчисленный и уплаченный в бюджет с суммы аванса, а покупатель должен восстановить НДС, принятый к вычету с суммы перечисленного аванса (п. 5 ст. 171 и п. 4 ст. 172, подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ).

На практике в ситуации возврата аванса между сторонами договора в условных единицах нередко возникает спор, в каком порядке должна определяться сумма возвращаемого аванса – по курсу условной единицы на дату возврата или в той же сумме рублей, которая была перечислена покупателем и получена продавцом, будучи определенной по курсу условной единицы на дату перечисления.

Здесь можно сказать практически то же самое, что было сказано для общего случая возврата товаров: в договоре можно установить любые правила расчета возвращаемой суммы аванса, но на порядок исчисления суммы НДС сторонами договора это никак не повлияет. Продавец при возврате меньшей, чем полученный аванс, суммы сможет зачесть только соответствующую (пропорциональную) часть НДС, начисленного и уплаченного при получении аванса. Но ни при каких условиях он не сможет зачесть большую сумму

НДС, чем начислил и уплатил в бюджет с аванса.

Покупатель при получении в порядке возврата аванса меньшей, чем перечисленный аванс суммы, должен будет восстановить только соответствующую (пропорциональную) часть НДС, принятого к вычету с аванса. Ни при каких условиях покупатель не должен будет восстанавливать (а по сути – доначислять) сумму НДС, превышающую принятую к вычету с аванса. То есть, получив на основании договора при возврате аванса большую сумму, чем перечислил в качестве аванса, покупатель не должен облагать сумму превышения НДС, поскольку к покупателю статья 162 НК РФ неприменима.

По этим же правилам будет решаться вопрос с обеспечительным платежом, полученным в рамках договора, предусматривающего зачет данного платежа в счет оплаты товаров (работ, услуг). Напомним, что такой платеж официально введен в систему гражданско-правовых отношений с 1 июня 2015 года статьей 381.1 ГК РФ.

Как указывает Минфин России в письме от 03.11.2015 № 03-03-06/2/63360, сумма такого обеспечительного платежа включается в налоговую базу по НДС. Вопрос о возможности налогообложения обеспечительного платежа НДС не при получении, а при зачете в счет исполнения обеспеченного им обязательства здесь не обсуждается.

По мнению автора, после перечисления (получения) по договору в условных единицах определенной суммы рублей уже не имеет значения, что стоимость договора была определена в условных единицах. В последующих «реверсивных» отношениях должна участвовать только эта сумма рублей, только ею должны оперировать стороны без обращения к курсу условной единицы на дату реверсивной операции.

Если же стороны захотят путем привязки к курсу условной единицы на дату возврата аванса учесть, например, факт пользования продавцом средствами аванса, увеличив на плату за это сумму возвращаемого аванса или приняв во внимание какие-то другие аспекты взаимоотношений продавца и покупателя, уменьшить данную сумму, то к природе договора как договора в условных единицах это никакого отношения не имеет.

Покупатель при получении в порядке возврата аванса меньшей, чем перечисленный аванс, суммы, должен будет восстановить только соответствующую (пропорциональную) часть НДС, принятого к вычету с аванса.

Розуленко Т.М., Михайлова Е.В. Особенности системы управленческого учета в торговых организациях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 5. – С. 18-23.

В.Ю. Галенко, главный бухгалтер ОАО «Трансэлектромонтаж», действительный член ИПБ Московского региона

Ремонт и модернизация автомобильного транспорта и специальной техники

Автомобильный транспорт и специальная техника, особенно та, которая эксплуатируется в неблагоприятных и (или) интенсивных условиях, требует постоянного (периодического в зависимости от видов узлов или агрегатов) поддержания в работоспособном состоянии. Завершая разговор¹ об организации учета в компаниях, имеющих обширный автопарк, обсудим вопросы ремонта и модернизации автотранспорта.



В.Ю. Галенко

В зависимости от характера и объема проводимых ремонтных работ, в зависимости от периода времени, в течение которого проводится ремонт, принято выделять текущий, средний и капитальный ремонт основных средств. Кроме того, существует периодическое техническое обслуживание (ТО), особенности которого рассмотрим ниже.

Если же компания решит улучшить эксплуатационные характеристики автомобильного транспорта или специальной техники, например, при очередном ремонте или в случае производственной необходимости, то это будет уже модернизация.

Компании, как правило, с целью более бережной эксплуатации техники и для предотвращения «незапланированных» поломок автомобильный транспорт и специальную технику закрепляют за водителями, машинистами, механизаторами с четким указанием их обязанностей по содержанию техники. Образец акта о закреплении транспортного средства можно найти в Инструкции о порядке содержания, эксплуатации, технического обслуживания и ремонта служебного автотранспорта (утв. приказом Судебного департамента при Верховном суде РФ от 04.12.2014 № 272). (см. на с. 31).

Кроме того, такое закрепление позволяет избежать дополнительных затрат на мелкий ремонтный инструмент, так как в карточке (акте приема-передачи техники) будет указана укомплектованность автомобиля или специальной техники. Составить акт можно в трех экземплярах, один из которых

остается у водителя (машиниста), другой – в отделе механизации у ответственного за эксплуатацию всей техники должностного лица, третий сдается в бухгалтерию.

Ремонт автомобильного транспорта (специальной техники)

Ремонт (текущий, средний, капитальный) – это работы по поддержанию объектов основных фондов в рабочем состоянии в течение срока их полезного использования, не приводящие к улучшению первоначальных нормативных показателей функционирования. Такой вывод можно сделать из пункта 1 статьи 11 НК РФ, пункта 14.2 статьи 1 Градостроительного кодекса РФ и абзаца 2 пункта 16 письма Госкомстата России от 09.04.2001 № МС-1-23/1480.

Также ремонтом можно назвать комплекс работ по устранению неисправностей и восстановлению работоспособного состояния автомобиля в пределах его эксплуатационных характеристик, установленных изготовителем. Такое определение дают пункты 1.16, 1.26 Положения о техническом обслуживании и ремонте автотранспортных средств, принадлежащих гражданам (легковые и грузовые автомобили, автобусы, мини-трактора) РД 37.009.026-92 (утв. приказом Минпрома России от 01.11.1992 № 43), и пункт 2.2.3 Положения о техническом обслуживании и ремонте подвижного состава автомобильного

¹См. статьи «Особенности учета горюче-смазочных материалов» (№ 1/2016) и «Учет автомобильных шин и аккумуляторов» (№ 2/2016). – Примеч. ред.

транспорта (утв. Минавтотрансом РСФСР 20.09.1984).

Одним словом, ремонтными считаются работы, которые не изменяют технологическое или служебное назначение основных средств, не совершенствуют производство и не повышают его технико-экономические показатели, а просто осуществляют замену вышедших из строя запасных частей и деталей на аналогичные, но более новые, независимо от их стоимости (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.11.2013 № А19-3291/2013, ФАС Северо-Западного округа от 12.12.2013 № А66-11903/2012, ФАС Центрального округа от 23.12.2013 № А48-1849/2013, письмо Минфина России от 03.08.2010 № 03-03-06/1/518, постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.07.2013 № А21-9380/2012, письмо УФНС России по г. Москве от 21.06.2010 № 16-15/064586@).

Если же свойства автомобильного транспорта (специальной техники) улучшились, повысились его технико-экономические показатели и качество – это модернизация (постановления ФАС Поволжского округа от 14.01.2014 № А49-311/2013, ФАС Московского округа от 22.02.2012 № А40-28385/11-129-127, ФАС Волго-Вятского округа от 19.11.2013 № А43-14985/2012).

Так как в результате ремонтных работ свойства объекта не улучшаются, следовательно, данные работы не увеличивают его стоимость (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 25.12.2013 № А43-32179/2012, от 22.10.2012 № А11-8693/2011, ФАС Московского округа от 04.09.2009 № КА-А40/8715-09, ФАС Поволжского округа от 21.12.2010 № А57-10621/2009, ФАС Северо-Западного округа от 14.06.2013 № А21-7542/2012, ФАС Центрального округа от 14.04.2010 № А54-3296/2009-С20).

В случае если функциональные характеристики, технико-экономические и характеристики использования объекта остались прежними, расходы являются текущими и признаются в бухгалтерском и налоговом учете в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены и в размере фактических затрат (п. 5 ст. 272 НК РФ, п. 27 ПБУ 6/01, пункты 4, 5, 11, 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации», п. 1 ст. 260, подп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ, письмо Минфина России

от 05.12.2012 № 03-03-06/1/628, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 26.10.2010 по делу № А32-23439/2008-26/334).

Также затраты на ремонт могут признаваться в отчете о финансовых результатах путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, например, от одного капитального ремонта до другого (п. 19 ПБУ 10/99). В этом случае в бухгалтерской отчетности будет отражен актив в разделе I «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса как показатель, детализирующий данные, отраженные по группе статей «Основные средства» (п. 7 ПБУ 1/2008, письмо Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01).

Бухгалтерские записи по учету расходов на ремонт автомобильного транспорта (специальной техники):

- Дебет 10.5 Кредит 60 (71, 76)
- приобретены запасные части для ремонта техники;
- Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44, 91) Кредит 10.5 (70, 69, 60, 76)
- отражены переданные запасные части на ремонт техники (затраты по восстановлению);
- Дебет 10 Кредит 91.1
- оприходованы демонтированные узлы (агрегаты, металлолом, и т.п.) (п. 9 ПБУ 5/01, подп. «б» п. 9.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, ст. 250, пункты 5, 6 ст. 274 НК РФ).

Если затраты на ремонт распределяются между отчетными периодами, бухгалтерские записи будут следующими:

- Дебет 10.5 Кредит 60 (71, 76)
- приобретены запасные части;
- Дебет 97 Кредит 10.5 (60, 76, 70, 69)
- отражены затраты на проведение капитального ремонта для распределения во времени;
- Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44, 91) Кредит 97
- ежемесячное списание затрат в периоде от проведения одного капитального ремонта до другого (в установленном в организации периоде).

Еще одним способом, позволяющим учитывать затраты на проведение капитального ремонта, является создание оценочного обязательства на счете 96

Если свойства автомобильного транспорта (специальной техники) улучшились, повысились его технико-экономические показатели – это модернизация.

Автобусы и легковые автомобили направляются в капитальный ремонт при необходимости капитального ремонта кузова.

«Резервы предстоящих расходов» и произведение отчислений в течение срока службы машины или механизма в общей сумме, необходимой для проведения капитального ремонта техники.

В данном случае бухгалтерские записи будут следующие.

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44, 91) Кредит 96

- отражено формирование резерва в полной (или частичной) сумме расходов на проведение капитального ремонта; Дебет 96 Кредит 10 (60, 76, 70, 69)
- отражены фактические расходы на проведение капитального ремонта за счет резерва.

При возникновении разницы между запланированными и фактическими расходами она может быть списана со счета 96 на учет затрат на производство (20, 23, 25, 26, 29, 44). Если сумма затрат меньше запланированной, разница в конце срока использования объекта относится на внереализационные доходы.

Как было отмечено выше, планово-предупредительными мероприятиями для продления эксплуатационных характеристик автомобильной и другой техники являются технические обслуживания (ТО), для организации которых необходимо руководствоваться Положением о техническом обслуживании и ремонте подвижного состава автомобильного транспорта (утв. Минавтотрансом РСФСР 20.09.1984).

Различают:

- ежедневное техническое обслуживание (ЕО);
- первое техническое обслуживание (ТО-1);
- второе техническое обслуживание (ТО-2);
- сезонное техническое обслуживание (СО).

Ежедневное техническое обслуживание включает контроль, направленный на обеспечение безопасности движения, а ТО-1 и ТО-2 включают контрольно-диагностические, крепежные, регулировочные, смазочные и другие работы, направленные на предупреждение и выявление неисправностей, снижение интенсивности ухудшения параметров технического состояния подвижного состава, экономию топлива и других эксплуатационных материалов, уменьшение отрицательного воздействия автомобилей на окружающую среду.

Периодичность ТО установлена в Положении о техническом

обслуживании и ремонте подвижного состава автомобильного транспорта. Сезонное техническое обслуживание проводится два раза в год и включает работы по подготовке подвижного состава к эксплуатации в холодное и теплое время года.

В качестве отдельно планируемого вида сезонное техобслуживание рекомендуется проводить для подвижного состава, работающего в районах очень холодного, холодного, жаркого сухого и очень жаркого сухого климата. Для остальных условий сезонное техническое обслуживание совмещается преимущественно с ТО-2.

В Положении о техническом обслуживании и ремонте подвижного состава автомобильного транспорта также приведены нормы пробега до капитального ремонта подвижного состава и основных агрегатов автомобиля (см. таблицу на с. 8)

Кроме того, агрегат направляется в капитальный ремонт, если:

- базовая и основные детали требуют ремонта с полной разборкой агрегата;
- работоспособность агрегата не может быть восстановлена или ее восстановление путем проведения текущего ремонта экономически нецелесообразно.

Автобусы и легковые автомобили направляются в капитальный ремонт при необходимости капитального ремонта кузова. Грузовые автомобили направляются в капитальный ремонт при необходимости капитального ремонта рамы, кабины, а также не менее трех других агрегатов в любом их сочетании.

Подвижной состав подвергается, как правило, не более чем одному капитальному ремонту, не считая капитального ремонта агрегатов и узлов до и после капитального ремонта автомобиля.

Затраты, производимые при ремонте автомобиля, отражаются на основании соответствующих первичных учетных документов по учету операций отпуска (расхода) материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности сторонним организациям за выполненные работы по ремонту и других расходов (дефектная ведомость, акты на списание запасных частей, требования-накладные и т.п.).

По завершении ремонтных работ, даже если это был текущий ремонт, должен быть оформлен акт о приеме-сдаче отремонтированного объекта. Для этих целей можно применять

Подвижной состав и его основной параметр	Автомобиль, прицеп или полуприцеп: кузов, кабина, рама, тыс. км	Двигатель, тыс. км	Коробка передач, тыс. км
Легковые автомобили			
малого класса (рабочий объем двигателя от 1,2 до 1,8 л, сухая масса автомобиля от 850 до 1150 кг)	125	125	125
среднего класса (от 1,8 до 3,5 л, от 1150 до 1500 кг)	300	200	250
Автобусы			
особого малого класса (длина до 5,0 м)	260	180	180
малого класса (6,0-7,5 м)	250-320	180	180
среднего класса (8,0-9,5 м)	360-400	200-220	200-220
большого класса (10,5-12,5 м)	380	200	200
Грузовые автомобили общетранспортного назначения грузоподъемностью, т			
от 0,3 до 1,0	100	100	100
от 1,0 до 3,0	160-180	100-160	160-175
от 3,0 до 5,0	250	200	250
от 5,0 до 8,0	150-300	125-250	150-300
от 8,0 и более	250-300	225-320	200-300
Прицепы			
одноосные грузоподъемностью до 3,0 т	100	-	-
двухосные грузоподъемностью от 3,0 до 8,0 т	100	-	-
двухосные грузоподъемностью 8 т и более	200	-	-
полуприцепы грузоподъемностью 8 т и более	100-320	-	-

унифицированную форму № ОС-3 (утв. постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7) с группировкой всех осуществленных расходов в соответствии с пунктом 1 статьи 324 НК РФ. Данные ремонта вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств формы № ОС-6.

После проведенного ремонта демонтированные узлы или агрегаты, если они пригодны к работе (проданы, восстановлены, годные), необходимо оприходовать по цене возможного использования, а если восстановлению не подлежат, то по возможной цене реализации в качестве металлолома.

Модернизация автомобильного транспорта (специальной техники)

В соответствии с пунктом 2 статьи 257 НК РФ, пунктом 27 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», пунктом 14 статьи 1 Градостроительного кодекса РФ, работы по достройке, дооборудованию, модернизации – это работы, вызванные изменением технологического или

служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

По общему правилу, затраты на модернизацию и дооборудование после окончания работ увеличивают первоначальную стоимость такого объекта (п. 27 ПБУ 6/01, п. 2 ст. 257 НК РФ). Как следствие, увеличивается остаточная стоимость объекта и, если не изменился срок его полезного использования, дальнейшее начисление амортизации производится исходя из оставшегося

К сведению

При определении вида произведенных работ (ремонт или модернизация) зачастую можно ошибиться с их классификацией (например, врезка люка в крышу, установка охранной или акустической системы). В таких случаях Минфин России предлагает обращаться в профильные ведомства, занимающиеся автомобильным транспортом (специальной техникой). См. об этом в письмах Минфина России от 26.05.2008 № 03-03-06/1/332, от 23.11.2006 № 03-03-04/1/794, письме Минэкономразвития России от 23.05.2008 № Д05-1994. Стоимость работ не является критерием для разграничения ремонта и модернизации.

Пример 1

На балансе ПАО «Альфа» числится полностью самортизированный автомобиль первоначальной стоимостью 200 000 руб. Срок полезного использования был установлен 51 мес., то есть ежемесячная амортизационная норма составляла 1,96% (100% : 51 мес. x 1 мес.). В текущем периоде произведена модернизация этого основного средства на сумму 85 000 руб. Срок полезного использования не изменился.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по основному средству после модернизации составит 5 586 руб/мес ((200 000 руб. + 85 000 руб.) x 1,96%).

Так как в бухгалтерском учете срок полезного использования определяется исходя из технических характеристик и экспертных оценок будущего срока эксплуатации объекта, поэтому в учете возможны временные разницы между бухгалтерским и налоговым учетом в соответствии с ПБУ 18/02.

Амортизация будет начисляться еще 16 месяцев (85 000 руб. : 5 586 руб/мес), начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором модернизация завершилась (абз. 3 п. 2 ст. 322 НК РФ), до момента, когда произойдет полное списание затрат по модернизации, либо до выбытия данного объекта основных средств из состава амортизируемого имущества (письмо Минфина России от 23.09.2011 № 03-03-06/2/146).

срока полезного использования и новой суммы остаточной стоимости.

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию, если после модернизации увеличился срок полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство (абз. 2 п. 1 ст. 258 НК РФ).

Если в результате модернизации срок полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования и амортизирует основное средство по нормам, которые определены с учетом увеличившегося срока полезного использования основных средств, но в пределах сроков, установленных для той

средств, стоимость произведенной модернизации будет амортизироваться по тем нормам, которые были определены при введении этого основного средства в эксплуатацию (письма Минфина России от 23.09.2011 № 03-03-06/2/146, от 05.02.2013 № 03-03-06/4/2438, от 09.06.2012 № 03-03-10/66, от 05.04.2012 № 03-03-06/1/181, от 03.11.2011 № 03-03-06/1/714, от 27.12.2010 № 03-03-06/1/813, другие).

Как было сказано выше, модернизация приводит к увеличению стоимости основного средства, при этом годовая сумма амортизационных отчислений пересчитывается исходя из остаточной стоимости, увеличенной на затраты на модернизацию (реконструкцию), и оставшегося срока полезного использования (письмо Минфина России от 29.01.2013 № 07-01-06/1575, от 23.06.2004 № 07-02-14/144).

Представим в виде формулы, а далее поясним на примере, как рассчитывает-

$$\text{Амортизация за месяц} = \left(\begin{array}{l} \text{Остаточная стоимость} \\ \text{ОС на момент окончания} \\ \text{модернизации} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Затраты} \\ \text{на модернизацию} \end{array} \right) : \begin{array}{l} \text{Срок полезного} \\ \text{использования} \\ \text{оставшийся} \end{array}$$

амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство (абз. 3 п. 1 ст. 258 НК РФ, письма Минфина России от 18.11.2013 № 03-03-06/4/49459, от 26.09.2012 № 03-03-06/1/503).

При модернизации полностью самортизированных основных

средств амортизация при линейном способе и неизменном сроке полезного использования основного средства.

В соответствии с пунктом 20 ПБУ 6/01 и пунктом 60 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н,

Кемаева С.А.,
Мизиковский И.Е.
Резервы на ремонт
основных средств
в бухгалтерском
и налоговом учете
// Вестник ИПБ
(Вестник профессиональных бухгалтеров).
– 2015. – № 4. – С. 11-16.

$$\text{Амортизация за месяц} = \left(\begin{array}{l} \text{Остаточная стои-} \\ \text{мость ОС на момент} \\ \text{окончания модер-} \\ \text{низации} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Затраты} \\ \text{на мо-} \\ \text{дер-} \\ \text{низацию} \end{array} \right) : \left(\begin{array}{l} \text{Срок} \\ \text{полезного} \\ \text{использования} \\ \text{оставшийся} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Увеличение} \\ \text{СПИ} \end{array} \right)$$

далее – Методические указания), срок полезного использования основных средств может быть изменен, если в результате проведенной реконструкции или модернизации произошло улучшение характеристик этого объекта, в том числе увеличился срок его службы. Здесь формула будет следующей.

Рекомендации:

- при реконструкции основного средства сроком более 12 месяцев начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем начала работ (п. 3 ст. 256 НК РФ);
- при модернизации основного средства, списанного в расходы в налоговом учете на основании подпункта 3 пункта 1 статьи 254 НК РФ (малоценные основные средства), расходы по модернизации также учитываются в составе прочих расходов одновременно, даже если они составили более 40 000 руб. (письма Минфина России от 02.04.2009 № 03-03-06/2/74, от 26.11.2008 № 03-03-06/1/651);
- при приобретении основного средства, требующего ремонта, доработки, первоначальная стоимость объекта включается в состав основных средств и начинает облагаться налогом на имущество только после окончания работ по доведению данного основного средства до состояния, пригодного к использованию (п. 1 ст. 374 НК РФ, пункты 7, 8 ПБУ 6/01, п. 24 Методических указаний, постановления ФАС Поволжского округа от 09.08.2012 № А55-26222/2010, ФАС Волго-Вятского округа от 19.09.2012 № А29-9832/2011).

Напомним, что в налоговом учете можно создавать:

- резерв на ремонт основных средств, правда, сделать это могут организации, которые существуют более трех лет (письмо Минфина России от 17.01.2007 № 03-03-06/1/9);
- резерв на капитальный ремонт основных средств, который не проводился в предыдущие три года (письмо Минфина России от 29.11.2005 № 03-03-04/1/386).

Для создания резерва необходимо составить смету расходов (п. 2 ст. 324 НК РФ). А для этого – определить нормативы отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств и предельную сумму отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. При этом предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода, соответственно фактические затраты на ремонт основных средств списываются за счет такого резерва.

Ежегодно 31 декабря необходимо сравнивать сумму фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств за прошедший год и сумму сформированного резерва,

ПАО «Альфа» 28 февраля 2016 года модернизировало основное средство на сумму 1 200 000 руб., в результате чего срок полезного использования увеличился на 10 лет. Первоначальная стоимость основного средства – 120 000 000 руб. Первоначальный срок полезного использования – 10 лет, из которых прошло 2 года. Амортизация начисляется линейным способом, и месячная сумма амортизационных отчислений составляла 1 000 000 руб.

Остаточная стоимость основного средства на 28 февраля 2016 года равна 96 000 000 руб. (120 000 000 руб. – 1 000 000 руб. x 2 x 12). Новый срок полезного использования объекта после модернизации составит 18 лет (10 лет – 2 года + 10 лет).

Новая сумма амортизационных отчислений ПАО «Альфа» за месяц, начиная с марта, составит 450 000 руб. ((96 000 000 руб. + 1 200 000 руб.) : (18 лет x 12)). Подробнее об этом – в письме Минфина России РФ от 15.12.2009 № 03-05-05-01/81.

Пример 2

а полученную разницу необходимо включать или во внереализационные доходы, или в прочие расходы (письмо Минфина России от 22.06.2011 № 03-03-06/1/369). Если же в соответствии с учетной политикой налогоплательщик осуществляет накопление средств для ремонта в течение более одного налогового периода, то на конец текущего налогового периода остаток таких средств не включается в состав доходов для целей налогообложения, а накапливается.

Документальное оформление

После проведения модернизации необходимо оформить Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств формы № ОС-3 (п. 71 Методических указаний). В нем указывается, какие именно работы были выполнены. Эти данные также вносятся в инвентарную карточку учета объектов основных средств формы № ОС-6. 

АКТ закрепления (передачи) транспортного средства

_____ (тип, модель (проект), штатная группа, подгруппа транспортного средства, источник содержания)

_____ (наименование органа, передающего транспортное средство, или органа, в котором производится закрепление)

_____ (наименование органа, в который передается транспортное средство)

Инвентарный № _____ Государственный номерной знак (регистрационный №) _____

Техпаспорт (свидетельство) № _____ Шасси № _____

Двигатель № _____ кузов (корпус) № _____ год выпуска _____

Пробег (работа) после последнего капитального ремонта _____ км (моточасов). _____

Пробег (работа) с начала эксплуатации _____ км (моточасов). _____

На основании _____ (дата и № приказа, распоряжения)

По доверенности № _____ дата выдачи _____ кем выдана _____
Закрепляется, передается _____ (должность, звание, фамилия, имя, отчество)

_____ водителя, № удостоверения, свидетельство на право управления транспортным средством данной категории,

_____ (наименование органа, выдавшего удостоверение, свидетельство)

Техническое состояние

1. Кузов, кабина, корпус (включая состояние салона) _____
2. Коляска _____
3. Двигатель _____
4. Коробка передач (реверсивный механизм) _____
5. Раздаточная коробка _____
6. Рулевое управление (штурвал, приводы руля) _____
7. Передний мост _____
8. Задний мост _____
9. Электрооборудование _____
10. Внешний вид _____
11. Спидометр _____ (состояние и наличие пломб)
12. Аккумуляторная батарея _____ (состояние и срок службы)
13. Водоотливное устройство _____
14. _____
15. _____
16. _____

Общее техническое состояние транспортного средства _____

Наличие

1. Технического паспорта (свидетельства) _____
2. Инструкций _____
- 2.1. По уходу за транспортными средствами _____
- 2.2. _____
- 2.3. _____
3. Государственных номерных знаков (регистрационного № на корпусе плавсредства) _____
4. Технического талона (соответствующего документа на плавсредство) _____

Состояние шин

№ покрышек	Пробег с начала эксплуатации, км	% годности	№ покрышек	Пробег с начала эксплуатации, км	% годности

Отметки о повреждениях шин _____

Укомплектованность инструментом и принадлежностями

1	Сумка большая		16	Ключи накидные	
2	Сумка малая		17	Ключи плоские двухсторонние	
3	Пусковая рукоятка		18	Ключ свечной в сборе	
4	Домкрат		19	Ключи специальные	
5	Насос		20	Чехол для сидений	
6	Манометр шинный		21	Канистра 10 л	
7	Шприц рычажно-плунжерный		22	Канистра 20 л	
8	Переносная лампа		23	Медицинская аптечка	
9	Лопатка для монтажа шин		24	Ремни безопасности	
10	Молоток слесарный		25	Знак аварийной остановки	
11	Плоскогубцы		26	Диск запасного колеса	
12	Отвертка		27	Огнетушитель	
13	Бородок		28	Зубило	
14	Ключ разводной 30 мм		29		
15	Ключ торцевой для гаек колес		30		
			31		

Наличие и состояние специального оборудования

1.			6. Противоугонное устройство		
2.			7. Противотуманные фары		
3.			8. Фара-искатель		
4.			9.		
5.			10.		

Наличие топлива в баке, л _____ (наименование транспортного средства)

Передал: _____ (должность) _____ (подпись) _____ (фамилия)

Принял: _____ (должность) _____ (подпись) _____ (фамилия)

“ ____ ” _____ 201 ____ г.

Е.Н. Галичевская, независимый консультант

Как действовать, если заблокирован счет

Как показывает практика, заблокировать счет могут в любую минуту, в том числе и законопослушной компании. Оснований для этого предостаточно, а с 2015-2016 годов их стало еще больше. В статье обсудим, за что на компанию может быть наложено такое «наказание», как его избежать, в каких ситуациях компания вправе распоряжаться своими деньгами даже при блокировке счета.



Е.Н. Галичевская

Какие счета вправе блокировать налоговый орган

Определение счета содержится в статье 11 НК РФ. Под счетами понимают расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты.

То есть счет, который можно заблокировать, должен одновременно соответствовать нескольким условиям. А именно:

- он должен быть открыт по договору банковского счета (ст. 845 ГК РФ);
- на него зачисляются денежные средства;
- с него могут расходоваться денежные средства.

Но помимо обычного расчетного счета в статье 11 НК РФ упоминают также «иные» счета. Какие именно счета соответствуют названным условиям, а значит, операции по которым подлежат приостановлению по решению налоговых органов?

Валютный счет

Возможность приостановления операций по валютному счету прямо предусмотрена подпунктом 5 пункта 2 статьи 76 НК РФ. При этом блокируется сумма в иностранной валюте, эквивалентная сумме в рублях, указанной в соответствующем решении налогового органа по курсу Центробанка России, установленному на дату начала действия приостановления

операций по валютному счету налогоплательщика.

Ссудный счет

Такой счет не является банковским счетом по смыслу Гражданского кодекса РФ. Он используется для отражения в балансе банка образования и погашения ссудной задолженности, то есть операций по предоставлению заемщикам и возврату ими денежных средств (кредитов) в соответствии с заключенными кредитными договорами. Об этом сказано в Информационном письме Банка России от 29.08.2003 № 4. Данный вывод подтверждается и арбитражной практикой (постановление ФАС Московского округа от 18.08.2005 № КА-А41/7704-05). Значит, заблокировать его не могут.

Депозитный счет

Депозитный счет – это не расчетный счет. Это банковский вклад. Договор банковского вклада регулируется главой 44 ГК РФ.

Такие счета открывают физическим и юридическим лицам для учета денежных средств, размещаемых в кредитных организациях (филиалах) с целью получения доходов в виде процентов, начисляемых на сумму размещенных денежных средств (п. 2.10 Инструкции Банка России от 14.09.2006 № 28-И).

Эти средства юридические лица не вправе перечислять другим лицам. Таким образом, депозитные счета не соответствуют понятию счета, приведенному в статье 11 НК РФ, а значит, блокировать их налоговые органы также не вправе.

Организация в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ представляет налоговые декларации в электронной форме. ИФНС направила организации требование о представлении необходимых для проверки документов по телекоммуникационным каналам связи 31 марта 2016 года.

До какого числа организация обязана передать ИФНС квитанцию о приеме этого требования? В течение какого времени ИФНС может принять решение о приостановлении операций по счетам, если организация не направит квитанцию?

Квитанцию о приеме требования о представлении необходимых для проверки документов, направленного налоговой инспекцией 31 марта 2016 года, организация обязана передать в ИФНС не позднее 8 апреля 2016 года. Если организация не передаст квитанцию, ИФНС может принять решение о приостановлении операций по счетам организации в период с 9 по 22 апреля 2016 года.

Случаи блокировки

Основания для приостановления операций четко определены в Налоговом кодексе РФ. Контролеры вправе приостановить операции компании по счетам в банках в следующих случаях:

- если организация не исполнила в срок требование об уплате налога, пеней, штрафа (п. 2 ст. 76 НК РФ);
 - если в течение 10 рабочих дней со дня окончания срока организация не представила налоговую декларацию (подп. 1 п. 3 ст. 76 НК РФ);
 - обеспечения исполнения решения по проверке при недостатке имущества, за счет которого можно покрыть недоимку, пени и штрафы, указанные в решении (подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ);
 - неисполнения обязанности по передаче в налоговый орган квитанции о приеме требования о представлении документов, пояснений и (или) уведомления о вызове в налоговый орган (подп. 2 п. 3 ст. 76 НК РФ, письмо Минфина России от 21.04.2015 № 03-02-08/22548).
- Обратите внимание, передать в ИФНС электронную квитанцию о приеме документов надо в течение 6 рабочих дней со дня, когда ИФНС отправила эти документы (п. 6 ст. 6.1, п. 5.1 ст. 23 НК РФ). Кстати, органы ФСС и ПФР вообще не могут приостанавливать операции по счетам организации в банке.

Кроме того, с 2015 года отчетность по НДС сдается исключительно в электронной форме. То есть бумажная декларация по НДС с этого года может стать поводом для блокировки счетов компании, ведь такая декларация будет расценена как несданная (п. 5 ст. 174 НК РФ в ред. Федерального закона от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую

Налогового кодекса Российской Федерации», далее – Закон № 347-ФЗ).

Названный перечень является закрытым. Иных оснований для блокировки счетов Налоговым кодексом РФ не предусмотрено. То есть, если не представлена в срок бухгалтерская отчетность или расчет авансового платежа по налогу, ИФНС блокировать счета не имеет права (письма Минфина России от 04.07.2013 № 03-02-07/1/25590, от 12.07.2007 № 03-02-07/1-324).

В 2015 году в Налоговый кодекс РФ внесены дополнения, которые установили срок, в течение которого контролеры вправе принять решение о приостановлении операций по счетам компании при непредставлении декларации (п. 5 ст. 10 и п. 5 ст. 24 Федерального закона от 28.06.2013 № 134-ФЗ). Соответствующее решение инспекторы могут принять в пределах 3 лет и 10 дней после окончания срока сдачи декларации (подп. 1 п. 3 ст. 76 НК РФ).

Федеральный закон от 02.05.2015 № 113-ФЗ дополнил статью 76 НК РФ новым пунктом 3.2. С 2016 года у налоговой инспекции появилось еще одно основание для законной блокировки расчетного счета: если налоговый агент опоздал больше чем на 10 дней со сдачей нового расчета по НДС/Л.

Налоговым агентам необходимо сдавать расчет ежеквартально до последнего числа месяца, который следует за отчетным периодом. Годовой отчет требуется сдать до 1 апреля.

Однако снять блокировку со счета будет несложно – достаточно подать расчет в ИФНС, и уже на следующий день налоговая примет решение о его разблокировке (подп. «б» п. 4 ст. 1 Закона от 02.05.2015 № 113-ФЗ). Расчет подается в электронной форме по ТКС. Если

Пример 1

Передать в ИФНС электронную квитанцию о приеме документов надо в течение 6 рабочих дней со дня, когда ИФНС отправила эти документы.

Таблица 1

Основания, которые не могут послужить поводом для блокировки счетов	Реквизиты постановления
Подача в налоговый орган декларации, подписанной неустановленным или не уполномоченным на то лицом	Постановление ФАС Западно-Сибирского федерального округа от 29.07.2014 № А45-22136/2013
Непредставление иных сведений помимо декларации (к примеру, сведений о среднесписочной численности работников организации)	Постановление ФАС Московского округа от 12.03.2009 № КА-А40/1265-09
Неполнота сведений, отраженных в представленных декларациях	Постановление ФАС Московского округа от 13.01.2009 № КА-А40/12742-08 по делу № А40-29238/08-14-95
Некорректное заполнение отдельных реквизитов декларации, к примеру, неверное указание кода отчетного периода, кода ОКАТО/ОКТМО, отсутствия на бланке налоговой декларации двумерного штрих-кода, неверное указание КПП	Письма ФНС России от 18.04.2014 № ПА-4-6/7440, от 25.02.2014 № БС-4-11/3254
Непредставление в срок бухгалтерской (финансовой) отчетности	Письмо Минфина России от 04.07.2013 № 03-02-07/1/25590

расчет подается менее чем на 25 физических лиц, получивших доходы за налоговый период, налоговому агенту предоставляется право сдать отчетный документ на бумажном носителе.

Можно ли открыть новый счет

Другой счет в банке, куда поступило решение о приостановлении, налогоплательщику не откроют. Кредитная организация просто не имеет на это права. Более того, за такие действия компания может быть оштрафована (п. 1 ст. 132 НК РФ, п. 2 ст. 15.7 КоАП РФ).

Открыть же счет в другом банке без ведома налогового органа также нельзя. И банк, и сам налогоплательщик обязаны сообщить об этом в инспекцию по месту постановки организации на учет. За несообщение компании грозит налоговый штраф по статье 118 НК РФ. Размер наказания – 5000 руб., а должностному лицу, виновному в несообщении (как правило, это директор), – административный штраф в размере от 1000 до 2000 руб. по статье 15.4 КоАП РФ.

После 5 декабря 2014 года ограничение распространяется на депозиты и вклады (п. 10 ст. 2 Закона № 347-ФЗ).

Если счет заблокировали незаконно...

Практика показывает, что налоговая инспекция не всегда соблюдает нормы законодательства при приостановлении операций. Поэтому важно четко

понимать, в каких случаях блокировка счетов законна, а в каких нет. При получении решения о приостановлении операций по счетам следует обратить внимание на то, придерживаются ли проверяющие определенных правил. Например, если решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика вынесено без направления в адрес организации требования об уплате налога и решения о его взыскании, это расценивается как нарушение норм действующего налогового законодательства (постановление ФАС ПО от 25.10.2010 по делу № А55-39867/2009).

Основания, которые по мнению судов не могут служить поводом для блокировки счета, приведены в табл. 1.

Что можно списать с заблокированного счета

Если налоговый орган заблокировал счет, это означает, что по нему нельзя совершать расходные операции. Поступление денег на счет не ограничивается.

Но существует ряд платежей, которые можно проводить с заблокированного счета:

- любые платежи в пределах суммы остатка на счете за вычетом суммы, указанной в решении о приостановлении операций (п. 2 ст. 76 НК РФ). Учтите, что при блокировке счета из-за непредставления декларации счет блокируется полностью (письмо Минфина от 15.04.2010 № 03-02-07/1-167);

Если налоговый орган заблокировал счет, это означает, что по нему нельзя совершать расходные операции.

Таблица 2

Платеж	Очередность
По исполнительным документам о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, и о взыскании алиментов	Первая очередь
По исполнительным документам о выплате выходных пособий, зарплаты по трудовым договорам и вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности	Вторая очередь
По перечислению зарплаты работникам (а равно получение наличных денег для ее выдачи)	Третья очередь
По поручениям ИФНС на перечисление в бюджет задолженности по налогам и сборам и поручениям ПФР или ФСС на перечисление страховых взносов	
По исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований (например, о возмещении материального ущерба)	Четвертая очередь
По уплате налогов, сборов, страховых взносов, а также пеней за их несвоевременную уплату и штрафов за нарушение налогового законодательства и законодательства об обязательном социальном страховании	Пятая очередь

2) без ограничения по сумме (в том числе если счет заблокирован полностью) проводить определенные платежи в порядке очередности (п. 2 ст. 855 ГК РФ, п. 1 ст. 76 НК РФ, письма Минфина от 01.08.2014 № 03-02-07/1/38070, от 21.02.2014 № 03-02-07/1/7393 (п. 2)).

Очередность списания средств со счета

Очередность списания денежных средств со счета, установленная в статье 855 ГК РФ, представлена в табл. 2.

Зарботная плата

При определении очередности списания средств основной вопрос возникает по зарплате. Согласно пункту 2 статьи 855 ГК РФ, она отнесена к третьей очереди наряду с платежами во внебюджетные фонды. А налоги отнесены к четвертой очереди. Однако согласно позиции Конституционного суда РФ, выраженной в постановлении от 23.12.1997 № 21-П, платить и зарплату, и налоги – это конституционные обязанности. Поэтому они не должны противопоставляться друг другу.

Таким образом, банк выполнит то поручение, которое поступит к нему раньше (письма Минфина России от 15.12.2014 № 03-02-08/64580, от 01.08.2014 № 03-02-07/1/38070 и от 11.07.2013 № 03-02-07/1/26857). Правда, некоторые суды считают, что очередность списания денег со счета не учитывается при наличии решения инспекторов о приостановлении операций по счетам налогоплательщика

в банке (например, постановление ФАС Центрального округа от 21.09.2009 № Ф10-3848/09).

Отметим, что в ряде случаев проблем с перечислением заработной платы с заблокированного счета не возникнет вовсе:

- зарплата выплачивается из незаблокированного остатка на счете;
- операция совершается по исполнительному документу (долги по зарплате взысканы по суду);
- расчеты с работниками при ликвидации организации (письмо Минфина России от 08.04.2011 № 03-02-07/1-112).

Еще одна категория платежей, которые в сознании неразрывно связаны с заработной платой, – суммы социальных пособий (по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и по уходу за ребенком). Несмотря на то что социальные пособия выплачивают из средств ФСС РФ, эти суммы никаким приоритетом в случае приостановления операций не пользуются. Таким образом, выплата пособий при блокировке также может быть приостановлена до ее отмены (письмо Минфина России от 11.09.2012 № 03-02-07/1-221).

Другие платежи

Обратите внимание, что приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке не распространяется на ряд платежей. Даже если счет заблокирован, с него можно списать:

- денежные средства в счет уплаты страховых взносов. Это прямо предусмотрено пунктом 1 статьи 76 НК РФ и подтверждено позицией Минфина России, выраженной в письме от 20.02.2012 03-02-07/1-41;

Приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке не распространяется на ряд платежей.

Если налоговый орган заявляет требование об уплате обязательных платежей после открытия конкурсного производства, такие платежи относятся к платежам четвертой очереди.

- налоги по исполнительным документам судебных приставов-исполнителей (письмо Минфина России от 01.08.2011 № 03-02-07/1-270);
- платежи по текущим требованиям кредиторов, имеющим приоритет в очередности удовлетворения по отношению к требованиям об уплате налогов.

В последнем случае речь идет, в частности, о платежах первой, второй и третьей очереди, указанных в абзацах 2-4 пункта 2 статьи 134 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». К ним относятся требования по текущим платежам, связанным:

- с судебными расходами по делу о банкротстве, выплатой вознаграждения арбитражному управляющему;
- взысканием задолженности по выплате вознаграждения лицам, исполнившим обязанности арбитражного управляющего в деле о банкротстве;
- требованиями по коммунальным и эксплуатационным платежам, необходимым для осуществления деятельности должника и др.

Блокировка счетов и взыскание налоговых платежей в отношении юридических лиц, по которым начата процедура банкротства, – это вообще отдельная тема. Но применительно к процедуре приостановления операций по счетам таких лиц следует иметь в виду выводы, изложенные в постановлении Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 № 60.

В нем сказано: если налоговый орган заявляет требование об уплате обязательных платежей после открытия конкурсного производства, такие платежи относятся к платежам четвертой очереди.

Чтобы их взыскать, инспекция вправе в порядке статьи 46 НК РФ направить в банк инкассовое поручение. И банк его исполнит с учетом очередности, о которой было сказано выше.

Что предпринять, чтобы «освободить» счета

Порядок действий организации для разблокировки счета зависит от того, по какой причине проверяющие решили заморозить операции компании.

Компания не представила декларацию. В этом случае нужно:

- если декларация не была представлена – представить ее в ИФНС;

- если декларация была представлена – представить в ИФНС документы, подтверждающие ее представление (например, опись вложения в ценное письмо, если декларация отправлена по почте).

Решение об отмене приостановления операций по счетам ИФНС должна принять не позднее, чем на следующий день после того, как представлена декларация или документы, подтверждающие ее представление (подп. 1 п. 3.1 ст. 76 НК РФ).

Компания не исполнила требование об уплате налогов, пеней, штрафов. Нужно внести оплату и представить в инспекцию исполненное поручение на оплату (выписку банка) (п. 2 ст. 76 НК РФ). Счет разблокируют не позднее, чем на следующий рабочий день после получения выписки (п. 8 ст. 76 НК РФ).

Если заблокировано несколько счетов и общий остаток на них больше суммы, указанной в решении о блокировке, можно разблокировать некоторые из этих счетов, представив в ИФНС:

- заявление об отмене приостановления операций по счетам в банке. В нем надо указать счета, которые организация просит разблокировать, и счета, на которых достаточно денег для исполнения требования;
- выписки банков, подтверждающие остаток на счетах.

Решение об отмене блокировки примут не позднее, чем на второй рабочий день со дня получения этих документов (п. 9 ст. 76 НК РФ).

Компания не отправила квитанцию о получении документов от налоговиков в установленный срок. Чтобы счет разблокировали, необходимо:

- или отправить в налоговую инспекцию указанную квитанцию. Тогда не позднее, чем на следующий рабочий день, ИФНС должна принять решение об отмене приостановления операций по счетам (подп. 2 п. 3.1 ст. 76 НК РФ);
- или исполнить требование, которое поступило от инспекции, – представить документы, пояснения, явиться в налоговый орган (подп. 2 п. 3 ст. 76 НК РФ, письмо Минфина от 21.04.2015 № 03-02-08/22548). На следующий рабочий день после осуществления этих действий контролеры примут решение об отмене приостановления операций по счетам (подп. 2 п. 3.1 ст. 76 НК РФ).

Операции по счетам приостановлены в рамках обеспечения исполнения

Налоговая инспекция вынесла решение о приостановлении операций по счету налогоплательщика на сумму 500 000 руб. Решение было принято неправомерно по причине сбоя в компьютерной базе данных инспекции. В ходе совместной сверки с налоговой инспекцией указанное нарушение было устранено. Налогоплательщик написал заявление об отмене приостановления операций по счетам на имя начальника инспекции, приложив к заявлению акт совместной сверки с налоговым органом. На этом основании счет был разблокирован.

решения по итогам проверки. В этом случае нужно оплатить недоимку (подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ). Счет разблокируют не позднее, чем на следующий рабочий день после получения выписки (п. 8 ст. 76 НК РФ).

Можно также представить заявление в инспекцию с просьбой заменить эту меру обеспечения на банковскую гарантию или поручительство (п. 11 ст. 101 НК РФ). Тогда счет разблокируют одновременно с принятием решения о замене обеспечительных мер (п. 9.1 ст. 76 НК РФ).

Если заморожены несколько счетов компании, она может поступить так, как было описано выше в подобной ситуации. Другим способом прекращения действия блокировки счета является отмена в установленном порядке собственно решения по проверке.

Если же счет заблокирован без вины организации (а такое тоже бывает), нужно представить доказательства ее отсутствия. В таком качестве могут выступить, в частности:

- платежные поручения, выписки со счета, подтверждающие факт уплаты налога;
- декларации с отметкой о принятии налоговым органом либо квитанции и описи вложения с указанием даты отправки и штампом почтового отделения или с приложением квитанции, подтверждающей сдачу декларации по электронным каналам связи;
- акт сверки с налоговым органом, подтверждающий факт отсутствия у налогоплательщика задолженности перед бюджетом.

Не более чем через день после того, как налогоплательщик представит все необходимые документы, инспекция обязана принять решение об отмене блокировки его счетов (п. 8 ст. 76 НК РФ).

По просьбе налогоплательщика обеспечительные меры исполнения решения в виде блокировки счета могут быть заменены на:

- банковскую гарантию (подп. 1 п. 11 ст. 101 НК РФ);

- залог ценных бумаг (подп. 2 п. 11 ст. 101 НК РФ);
- поручительство третьего лица (подп. 3 п. 11 ст. 101 НК РФ).

В случаях, когда разногласия с проверяющими не удается урегулировать полюбовно, налогоплательщик вправе обратиться в вышестоящий налоговый орган (в течение трех месяцев со дня получения решения инспекции) или в суд. При благополучном для компании исходе дела решение арбитров исполняется немедленно (п. 7 ст. 201 АПК РФ). При обращении в суд можно подать одновременно с заявлением о признании решения недействительным ходатайство о приостановлении действия такого решения.

В части 1 статьи 90 АПК РФ указано, что по заявлению лица, участвующего в деле, суд может принять срочные временные меры, направленные на обеспечение иска или имущественных интересов заявителя (обеспечительные меры). Согласно части 3 статьи 199 АПК РФ, по ходатайству заявителя арбитражный суд может приостановить действие оспариваемого акта, решения.

Определение арбитражного суда об обеспечении иска приводится в исполнение немедленно в порядке, установленном для исполнения судебных актов арбитражного суда. На основании определения об обеспечении иска арбитражным судом, который вынес указанное определение, выдается исполнительный лист (ч. 1 ст. 96 АПК РФ).

Исполнительный лист налогоплательщик передает в банк, который обязан возобновить расходные операции по счету. Действие обеспечительной меры длится обычно до принятия решения по делу.

Это позволит компании распоряжаться счетом в обычном порядке, с тем чтобы не допустить приостановления предпринимательской деятельности организации, убытков либо штрафных санкций за неисполнение своих обязательств перед контрагентами.

Другим способом прекращения действия блокировки счета является отмена в установленном порядке собственно решения по проверке.

Пример 3

Налоговая инспекция вынесла решение о приостановлении операций по счету налогоплательщика на сумму 100 000 руб. Решение было принято неправомерно по причине «задвоения» начислений по НДС в базе данных инспекции. Решение о блокировке счета поступило в банк 18 октября 2015 года, а решение об отмене блокировки – 28 октября 2015 года. Ставка рефинансирования ЦБ РФ в дни блокировки составляет 8,25%.

*Сумма процентов, подлежащих выплате налогоплательщику, составит:
100 000 руб. x 8,25% : 365 дн. x 10 дн. = 226,03 руб.*

Процедура отмены приостановления

Решение об отмене приостановления направляется в банк в электронной форме не позднее дня, следующего за днем его принятия. Копию такого решения направляют налогоплательщику в порядке, аналогичном порядку направления решения о блокировке (то есть под подпись или иным способом, свидетельствующим о дате получения).

Заметим, что, видимо, в целях оперативности налоговые органы иногда направляют в банки не решения об отмене приостановления, а письма с таким указанием. Следует иметь в виду, что отмена блокировки с помощью письма не предусмотрена Налоговым кодексом РФ. И налоговая служба вместе с Минфином России дала указание территориальным органам исключить подобные случаи (письма от 03.08.2012 № 03-02-07/1-196, от 31.07.2012 № АС-4-2/12725@). Ведь этот вопрос напрямую связан с начислением процентов.

Проценты за незаконную «блокировку»

Налоговая инспекция обязана выплачивать проценты налогоплательщику (п. 9.2 ст. 76 НК РФ):

- при незаконной приостановке операций по счету – за каждый календарный день ареста счета со дня получения банком решения о блокировке до дня поступления в банк решения о ее отмене;

- при нарушении срока, отведенного на отмену блокировки банковских счетов, – за каждый календарный день нарушения срока.

Размер процентов рассчитывается исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, которая действовала в период неправомерной блокировки счета (п. 9.2 ст. 76 НК РФ), с суммы, в отношении которой действовал режим приостановления.

Обратим внимание на порядок начисления процентов в случаях неправомерной блокировки счета по причине непредставления декларации. Поскольку в этом случае блокируют счет полностью, то проценты следует рассчитывать исходя из всей суммы, которая на нем находилась на момент получения банком решения о приостановлении.

Отметим также, что в Налоговом кодексе РФ определены как момент начала начисления процентов и окончания их начисления, так и размер процентной ставки. Это не позволяет налоговым органам определять сумму процентов произвольным способом.

Учет процентов, полученных компанией от инспекции

Согласно подпункту 12 пункта 1 статьи 251 НК РФ, при определении базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176, 176.1 и 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда).

Как видим, в указанной норме не предусмотрено освобождение от налога на прибыль доходов организации в виде процентов, полученных в соответствии с требованиями статьи 76 НК РФ. Поэтому такие проценты следует включить в состав внереализационных доходов. И учитывать на момент их фактического получения. Такова позиция Минфина России, изложенная в письмах от 12.03.2010 № 03-03-06/1/128, от 14.02.2011 № 03-03-06/1/101. ☺

Решение об отмене приостановления направляется в банк в электронной форме не позднее дня, следующего за днем его принятия.

Кратко по теме

1. Основания для приостановления операций по счету должны соответствовать Налоговому кодексу РФ.
2. Решение о блокировке не может быть датировано более ранней датой, чем последний срок уплаты налога по требованию.
3. Блокировке счета как обеспечительной мере обязательно предшествует решение о взыскании налога.
4. При незаконном приостановлении операций вместе с документами, подтверждающими отсутствие оснований для блокировки, представьте в инспекцию расчет процентов.

Л.Ю. Симонова, редактор-эксперт журнала «Бюджетный учет»

Ремонт прошел, но кое-что осталось*

Материалы, оставшиеся после ремонта, не должны быть бесхозными. Бюджетное учреждение обязано принять их к учету. При этом следует обратить внимание на источник приобретения материалов для ремонта.



Л.Ю. Симонова

Бюджетное учреждение заключило государственный контракт на проведение ремонта. Работы были проведены в соответствии со сметой. После исполнения контракта выявился излишек материалов, а также материалы, не пригодные для выполнения ремонта. Какие действия в отношении этих материалов следует предпринять, учитывая, что у бюджетного учреждения нет в них потребности?

Материалы заказчика

В контракте на проведение ремонта может быть указано, что заказчик обязуется предоставить исполнителю материалы согласно утвержденной смете. В этом случае учреждение самостоя-

тельно приобретает требуемые материалы с использованием материала заказчика, подрядчик обязан использовать предоставленный заказчиком материал экономно и расчетливо. После окончания работы исполнитель обязан отчитаться о расходовании материала. Если они использованы не полностью (с минимальной погрешностью), то подрядчик по согласованию с заказчиком может воспользоваться одним из вариантов:

- вернуть остаток заказчику;
- с согласия заказчика уменьшить цену работы с учетом стоимости остающегося у подрядчика неиспользованного материала.

Из вопроса следует, что материалы находятся у учреждения (заказчика), то есть возвращены исполнителем.

Аналитический учет материальных запасов ведется по их группам (видам), наименованиям, сортам и количеству в разрезе материально ответственных лиц и (или) мест хранения, с учетом положений предусмотренных отраслевыми особенностями. Для выполнения ремонтных работ материалы передаются исполнителю, что фиксируется в Ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210). Операция отражается записями в соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений (утв. приказом Минфина России от 16.12.2010 № 174н, далее – Инструкция № 174н):

Дебет 0 105 34 340 «Увеличение стоимости строительных материалов – иного движимого имущества учреждения» Кредит 0 105 34 340 «Увеличение стоимости строительных материалов – иного движимого имущества



* Статья опубликована в журнале «Бюджетный учет» № 1, 2016 (с. 52–56).

тельно приобретает требуемые материальные запасы и принимает их к учету. Из статьи 713 Гражданского кодекса РФ следует, что при выполнении

Внимание

учреждения» – переданы исполнителю строительные материалы.

Расходование материалов подтверждается Актом о списании материальных запасов (ф. 0504230) (далее – Акт о списании (ф. 0504230)). Документ является основанием для отражения в бухгалтерском учете учреждения выбытия со счетов бухгалтерского учета материальных запасов.

В Акте о списании (ф. 0504230) следует указать, какой объект основных средств отремонтирован и какие материалы, запасные части были использованы. Если по согласованию с заказчиком исполнитель возвращает неизрасходованные материалы в учреждение, то в учете это отражается записью:

Дебет 010534340 «Увеличение стоимости строительных материалов – иного движимого имущества учреждения» Кредит 010534340 «Увеличение стоимости строительных материалов – иного движимого имущества учреждения» – переданы исполнителем неизрасходованные строительные материалы по окончании ремонтных работ.

Приобретение материалов исполнителем

Если иное не предусмотрено договором подряда, то работа выполняется иждивением подрядчика – из его материалов, его силами и средствами. В этом случае подрядчик несет ответственность за ненадлежащее качество предоставленных им материалов и оборудования (ст. 704 ГК РФ).

В соответствии с Инструкцией № 174н оставшиеся после ремонта, выполненного иждивением подрядчика, материалы должны быть приняты к учету по текущей рыночной стоимости на основании решения постоянно действующей комиссии по поступлению и выбытию активов. Согласно пункту 34 Инструкции № 174н, принятие к бухгалтерскому учету материальных запасов, оставшихся в распоряжении учреждения по результатам проведения ремонтных работ, отражается на основании первичных учетных документов и оформляется записью:

Дебет 210534340 «Увеличение стоимости строительных материалов – иного

Для аналитического учета нефинансовых активов, в том числе строительных материалов, применяется Карточка количественно-суммового учета материальных ценностей (ф. 0504041) (далее – Карточка (ф. 0504041)). Записи в Карточке (ф. 0504041) ведутся на основании первичных (сводных) учетных документов, приложенных к Журналам операций (ф. 0504071), в количественном и стоимостном выражении, с выведением остатков на конец периода и составляются по каждому материально ответственному лицу отдельно.

движимого имущества учреждения» Кредит 240110180 «Прочие доходы» – оприходованы излишки строительных материалов, оставшиеся после проведения ремонтных работ.

Не нужны – продайте

Если бюджетное учреждение не планирует использовать оприходованные строительные материалы, оставшиеся после проведения ремонтных работ, оно может их реализовать при наличии соответствующей записи в уставной деятельности. В этом случае списание стоимости материалов производится на основании Накладной на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону (ф. 0504205). В учете бюджетного учреждения операция отражается записями:

Дебет 240110180 «Прочие доходы» Кредит 210534440 «Уменьшение стоимости строительных материалов – иного движимого имущества учреждения» – списана с баланса стоимость реализованных строительных материалов;

Дебет 220574560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операций с материальными запасами» Кредит 240110172 «Доходы от операций с активами» – начислен доход от реализации строительных материалов;

Дебет 220111510 «Поступления денежных средств учреждения на лицевые счета в органе казначейства» Кредит 220574660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от операций с материальными запасами» – на лицевой счет учреждения поступили денежные средства за реализованные строительные материалы с одновременным отражением на забалансовом счете 17 «Поступления денежных средств на счета учреждения».

Расходование материалов подтверждается Актом о списании материальных запасов

Налог на добавленную стоимость

Реализация бюджетным учреждением материалов, как и прочего имущества, подлежит обложению НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Порядок определения налоговой базы предусмотрен пунктом 1 статьи 154 НК РФ. В учете бюджетного учреждения начисление НДС отражается записью:

Дебет 240110172 «Доходы от операций с активами» Кредит 230304730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость» – начислен НДС при реализации строительных материалов.

Налог на прибыль

Согласно положениям пункта 20 статьи 250 НК РФ, стоимость реализованных материалов, оставшихся после ремонта и принятых к учету, признается внереализационным доходом учреждения, который является объектом налогообложения по налогу на прибыль. Начисление дохода отражается записью:

Дебет 240110172 «Доходы от операций с активами» Кредит 230303730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль организаций».

Если организация осуществляет образовательную и (или) медицинскую деятельность, то в соответствии со статьей 284.1 НК РФ она вправе применить нулевую ставку по налогу на прибыль при соблюдении условий, перечисленных в пунктах 1, 3 этой статьи.

Внимание к сметам

Из вопроса следует, что ремонтные работы были проведены в соответствии со сметой. То есть и приобретение строительных материалов (их наименование, количество) было обоснованным. При правильно составленной смете, проведении ремонтных работ в соответствии со строительными нормами излишек материалов, а тем более неиспользованные материалы, появиться не должен.

Произошла такая ситуация могла по ряду причин. Если учесть, что сумма заключенного договора основывается на сметных расчетах, то возможно, что:

- смета составлена правильно, но были выполнены не все планируемые работы. Это может произойти в двух случаях. Один из них: в смету включены излишние работы. Например – укладка паркета (коврового покрытия). Предполагалось перед этим отшлифовать и покрыть пропитывающим слоем грунтовки фанерные листы, подложенные под основное покрытие. Но фанера в данном случае не нуждается в подобной обработке. Можно, конечно, счесть это рациональным использованием материалов и как результат – экономией денежных средств. Но все равно останутся вопросы к составу работ, определенных сметой, и к обоснованности цены заключенного контракта. Другой случай: не были выполнены необходимые работы или была нарушена технология их проведения. Это свидетельствует об отсутствии контроля над проведением ремонта;
- смета была составлена неверно, и материала было закуплено больше, чем требовалось.

Независимо от причины наличие неизрасходованных материалов свидетельствует о нарушении принципа эффективного использования бюджетных средств. Согласно статье 34 Бюджетного кодекса РФ, этот принцип означает, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности).

Несмотря на то что в рамках статьи 34 БК РФ понятие «эффективность использования бюджетных средств» касается получателей бюджетных средств, контролеры при проверке финансово-хозяйственной деятельности бюджетных и автономных учреждений обращают внимание на факты неэффективного использования учреждениями средств и имущества. Особое внимание уделяют ремонтным работам, проводят контрольные обмеры. Наличие излишков по окончании ремонтных работ необходимо обосновать.

Независимо от причины наличие неизрасходованных материалов свидетельствует о нарушении принципа эффективного использования бюджетных средств.

С.Ю. Овчинникова, С.П. Родюшкин, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Оплата парковки в Москве

В настоящее время в Москве рядом с платными парковками не всегда есть терминалы для оплаты. Многие водители для оплаты парковки используют online-приложение.

Работа сотрудника организации (общая система налогообложения), который пользуется услугами платных парковок, имеет разъездной характер, что зафиксировано в трудовом договоре. Сотрудник на служебном автомобиле, принадлежащем организации, совершает поездки в черте города в производственных целях. Средства для оплаты парковки списываются с личного мобильного счета работника. Кроме скана работник может также представить в бухгалтерию распечатку документа с информацией о совершенном платеже, которая была получена на его электронную почту.

Каково документальное подтверждение затрат, понесенных работником на оплату парковок через мобильное приложение, в целях бухгалтерского и налогового учета?

Если расходы, произведенные работником (в частности, оплата парковочного места), связаны с его служебными обязанностями, они подлежат возмещению работодателем.

Согласно статье 168.1 ТК РФ, работникам, постоянная работа которых имеет разъездной характер, работодатель обязан возмещать связанные со служебными поездками расходы. Размеры и порядок возмещения определяются коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, а также непосредственно трудовым договором.

Таким образом, если расходы, произведенные работником (в частности, оплата парковочного места), связаны с его служебными обязанностями, они подлежат возмещению работодателем.

Конституционный суд РФ в определениях от 05.03.2004 № 76-О и № 75-О указал, что возмещение затрат должно быть обусловлено реальными расходами работников. То есть работник должен подтвердить факт несения расходов документально.

Документальное подтверждение расходов, связанных со служебными поездками работника (возмещаемых организацией), необходимо также для признания таких расходов в целях бухгалтерского и налогового учета.

В соответствии с частью 1 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) бухгалтерский учет ведется организациями на основании первичных учетных документов, которыми должны оформляться все факты хозяйственной жизни

организации. Первичные документы принимаются к учету, если они содержат обязательные реквизиты, указанные в части 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ.

Документальное подтверждение расходов является также одним из обязательных условий для их признания и в целях налогообложения прибыли. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы. При этом, кроме документального подтверждения, расходы должны быть обоснованы и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ).

В свою очередь, статьей 313 НК РФ определено, что первичные учетные документы (включая справку бухгалтера) являются подтверждением данных налогового учета (см. также письма Минфина России от 03.03.2015 № 03-03-07/11015, от 05.12.2014 № 03-03-06/1/62458, от 14.04.2014 № 03-03-06/1/16775).

В судебных постановлениях судьи обращают внимание, что Налоговый кодекс РФ не устанавливает перечень

документов, подлежащих оформлению при осуществлении налогоплательщиком тех или иных расходных операций, не предъявляет каких-либо специальных требований к их оформлению (заполнению). При решении вопроса о возможности учета тех или иных расходов для целей исчисления налога необходимо исходить из того, подтверждают представленные налогоплательщиком документы произведенные им расходы или нет. То есть условием для включения понесенных затрат в состав расходов является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод о том, что расходы на приобретение товаров (работ, услуг) фактически понесены. Об этом, в частности, говорится в постановлениях АС Уральского округа от 14.10.2015 № Ф09-6682/15 по делу № А76-938/2015, АС Северо-Кавказского округа от 12.11.2014 № Ф08-7996/14 по делу № А32-1934/2012, АС Поволжского округа от 30.05.2014 № Ф06-5761/13 по делу № А55-14253/2013.

В целях налогообложения прибыли расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ).

На основании подпункта 11 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на содержание служебного автомобильного транспорта. Заметим, что данная норма не содержит конкретного перечня расходов на содержание служебного транспорта и требований об их нормировании.

Исходя из этого, любые расходы, связанные с содержанием служебного транспорта и соответствующие критериям пункта 1 статьи 252 НК РФ, могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

К расходам на содержание служебного транспорта организация вправе отнести возмещаемые работнику затраты на оплату парковки служебного автомобиля при условии их документального подтверждения (письмо Минфина России от 27.04.2006 № 03-03-04/1/404). В приведенном письме чиновники указывают, что в целях налогообложения прибыли расход по оплате услуг автостоянки, подтвержденный квитанцией

за парковку либо кассовым чеком, является подтвержденным (см. также письма Минфина России от 11.01.2006 № 03-03-04/2/1, УФНС по г. Москве от 12.04.2006 № 20-12/29007).

Согласно пункту 12 Правил об оказании услуг автостоянок (утв. постановлением Правительства РФ от 17.11.2001 № 795), при кратковременной (разовой) постановке автотранспортного средства на автостоянку (на срок не более суток) договор оформляется путем выдачи потребителю соответствующего документа (сохранной расписки, квитанции и т.п.) с указанием государственного регистрационного знака автотранспортного средства. Копия указанного документа остается у исполнителя.

В силу пункта 2 статьи 2 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» организации и ИП, в соответствии с порядком, определяемым Правительством РФ, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения ККТ в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности (далее – БСО).

Порядок утверждения форм БСО, приравненных к кассовым чекам, установлен в Положении об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники (утв. постановлением Правительства РФ от 06.05.2008 № 359).

В соответствии с пунктом 6 Положения о БСО приказом Министерства транспорта РФ от 24.06.2014 № 166 (далее – Приказ № 166) утверждены формы бланков документов, используемых при оказании услуг по предоставлению парковок (парковочных мест) на платной основе, которые являются документами строгой отчетности и применяются для осуществления организациями, ИП наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения ККТ.

Соответственно, с 31 августа 2014 года при оказании услуг по предоставлению парковок (парковочных мест) на платной основе организации и ИП могут выдавать покупателям услуг (населению)

К расходам на содержание служебного транспорта организация вправе отнести возмещаемые работнику затраты на оплату парковки служебного автомобиля при условии документального подтверждения.

Безопаснее всего для организации подтверждать расходы на оплату парковки служебного автомобиля парковочным чеком.

БСО, утвержденные Приказом № 166. Такой БСО (парковочный чек) может служить документом, подтверждающим расходы работника на оплату парковочного места для служебного автомобиля.

В настоящее время существуют разные способы оплаты парковки, например:

- наличными денежными средствами непосредственно в кассу парковки;
- через паркомат (автомат для временной оплаты парковочного места) наличными либо банковской (парковочной) картой;
- посредством использования мобильных приложений (при этом деньги списываются со счета мобильного телефона либо с виртуального парковочного счета, баланс которого пополняется с помощью банковской карты, электронного кошелька, через терминалы, в салонах связи, скретч-картой).

При оплате парковки с помощью паркомата у плательщика есть возможность получить документ об оплате в виде БСО установленной формы (парковочный чек). Он содержит следующие данные:

- серия и номер чека;
- ФИО плательщика;
- зона парковки и адрес паркомата;
- государственный регистрационный знак транспортного средства;
- время начала и окончания парковки;
- размер платы за один час парковки;
- номер платежной карты или сумму внесенных наличных денежных средств;
- дата и время формирования документа.

Как мы поняли из вопроса, работник при отсутствии на территории платной парковки паркомата производит оплату с помощью мобильного приложения, используя личный номер мобильного телефона. В качестве подтверждения своих расходов он может предоставить скан либо распечатку полученного на электронную почту документа, содержащего информацию о ФИО плательщика, госномере автомобиля и данных платежной карты.

Отметим, что формально Налоговый кодекс РФ не предусматривает признания расходов на основании копий первичных документов. По мнению налоговых органов, сканированные либо сделанные иным способом копии первичных документов не являются оправдательными документами, достаточными для признания расходов в целях налогообложения прибыли (письмо УФНС России по г. Москве от 25.01.2008 № 20-12/05968).

Поэтому полагаем, что документ в виде копии может быть принят к учету только при условии заверения исполнителем соответствия этой копии оригиналу в установленном действующим законодательством порядке (письма Минфина России от 11.07.2008 № 03-03-06/2/77, УФНС России по г. Москве от 02.02.2009 № 08-19/008020).

По нашему мнению, признание расходов на оплату парковки при отсутствии оригинала платежного документа с большой долей вероятности может привести к спорам с представителями налогового органа.

Безопаснее всего для организации подтверждать расходы на оплату парковки служебного автомобиля парковочным чеком, утвержденным Приказом № 166.

Однако если все же оплата парковки через паркомат по тем или иным причинам оказалась невозможна и парковочное место было оплачено через мобильное приложение (отправкой СМС-сообщения), полагаем, что для подтверждения расхода сотруднику можно попытаться получить дополнительные оправдательные документы. Например, он может запросить у оператора сотовой связи детализацию счета мобильного телефона, заверенную печатью и подписью ответственного лица. При этом если работник при оплате парковки пользуется личным номером телефона, необходимо подтвердить принадлежность SIM-карт конкретному лицу.

Также в данной ситуации можно попросить организацию, оказавшую услуги парковки, прислать оригинал квитанции (письмо Минфина России от 05.02.2010 № 03-03-05/18). Хотя, конечно, такие действия усложняют подтверждение работником расходов, понесенных им в связи с исполнением служебных обязанностей.

Кроме того, косвенно могут подтвердить расходы такие документы, как:

- приказ (распоряжение) руководителя либо иной внутренний документ, закрепляющий способ оплаты парковки работниками и виды документов, которыми должен быть подтвержден расход на парковку;
- путевые (маршрутные) листы, разездные ведомости, журналы учета поездок, в которых виден маршрут следования непосредственно в районы города, где расположена парковка. ☺

О.С. Волкова, Е.В. Мельникова, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Продажа по цене ниже остаточной стоимости

Организация планирует продать автотранспортное средство по цене ниже остаточной стоимости. Остаточная стоимость составляет 785 000 руб., а цена продажи – 150 000 руб. Рыночная цена такого объекта – 1 000 000 руб. Продавец и покупатель не являются взаимозависимыми лицами.

Как правильно рассчитать НДС: с цены продажи, с остаточной стоимости или с рыночной стоимости? Возникает ли в данном случае необходимость доначисления налога на прибыль, исходя из остаточной стоимости или рыночной цены?

Согласованная сторонами стоимость, указанная в договоре, должна включать в себя НДС.

Налог на прибыль организаций

Денежную сумму, причитающуюся организации-продавцу за транспортное средство (далее – ТС), следует рассматривать в качестве выручки от реализации товара, которая в целях налогообложения прибыли признается доходом от реализации (п. 3 ст. 38, п. 1 ст. 39, п. 1 ст. 248, пункты 1, 2 ст. 249 НК РФ). Отметим, что при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (п. 1 ст. 248 НК РФ).

При реализации ТС, учитываемого в составе амортизируемого имущества (основных средств), организация вправе уменьшить доход от реализации на остаточную стоимость, рассчитанную на основе данных налогового учета (то есть определенную в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ как разницу между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой начисленной амортизации) (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации организация продала ТС с убытком, образовавшимся в результате превышения его остаточной стоимости с учетом расходов, связанных с его реализацией, над полученным доходом. Данный убыток организация вправе учесть в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком

полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ).

НДС

Реализация организацией ТС на территории РФ (в том числе физическому лицу) является объектом обложения НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146, ст. 39, п. 3 ст. 38 НК РФ). Налоговая база по НДС определяется как стоимость имущества, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 НК РФ без включения в них налога (п. 1 ст. 154 НК РФ). В данном случае применяется налоговая ставка в размере 18% (п. 3 ст. 164 НК РФ).

Следовательно, в рассматриваемой ситуации налоговой базой по НДС является стоимость ТС, по которой оно было продано. Организация (продавец) дополнительно к цене реализуемого товара обязана предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму НДС (ст. 168 НК РФ).

В связи с этим подразумевается, что согласованная сторонами стоимость, указанная в договоре, должна включать в себя НДС. При этом если из договора не следует, что НДС включен в стоимость товара (ТС), сумма этого налога, в силу прямого указания статьи 168 НК РФ, должна быть начислена сверх согласованного размера платы по договору (постановления Президиума ВАС РФ от 14.06.2011 № 16970/10, от 29.09.2010 № 7090/10, п. 15 информационного письма Президиума ВАС

При реализации основных средств по цене ниже остаточной стоимости (с убытком) налогоплательщик не обязан восстанавливать НДС, ранее правомерно принятый к вычету,

РФ от 24.01.2000 № 51, п. 3 постановления Пленума ВАС РФ от 17.11.2011 № 72 и другие).

В связи с изложенным, если договор не содержит указания на то, что цена реализации (150 000 руб.) включает в себя НДС, организации необходимо будет увеличить стоимость ТС на сумму налога (начислить НДС сверх цены, указанной в договоре (сверх 150 000 руб.)), предъявив сумму налога к оплате покупателю либо уплатив налог в бюджет за счет собственных средств.

Отметим, что при реализации основных средств по цене ниже остаточной стоимости (с убытком) налогоплательщик не обязан восстанавливать НДС, ранее правомерно принятый к вычету, так как такое основание не предусмотрено пунктом 3 статьи 170 НК РФ. Об этом сказано, например, в письмах Минфина России от 29.01.2010 № 03-07-11/12, УМНС по Московской области от 12.10.2004 № 06-21/23736, постановлениях ФАС Центрального округа от 20.12.2007 № А54-792/2007, Уральского округа от 12.03.2007 № Ф09-1410/07-С2, Московского округа от 27.12.2006 № КА-А40/12681-06).

Цена продажи

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (п. 1 ст. 454 ГК РФ). В общем случае исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон, за исключением случаев, когда применяются цены (тарифы, расценки, ставки и т.п.), устанавливаемые или регулируемые уполномоченными на то государственными органами (ст. 424 ГК РФ). Законодательством не предусмотрено регулирование цен на ТС, следовательно, цена его продажи в рассматриваемой ситуации определяется сторонами договора самостоятельно.

При исчислении суммы дохода, подлежащего признанию в налоговом учете (как в целях исчисления НДС, так и при налогообложении прибыли организаций) по сделкам, сторонами которых

являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, следует применять цены, установленные договорами (абз. 3 п. 1 ст. 105.3 НК РФ).

Как указано в вопросе, организация (продавец) и покупатель по рассматриваемой сделке купли-продажи не являются взаимозависимыми лицами. Следовательно, цена реализации ТС, указанная в договоре купли-продажи, признается рыночной, если налоговым органом не будет доказано обратное (п. 3 ст. 105.3 НК РФ).

Специалистами официальных органов неоднократно разъяснялось, что, если налогоплательщиком искусственно создаются условия для того, чтобы сделка не отвечала признакам контролируемой, или манипулирование налогоплательщиком ценами в сделках приводит к получению необоснованной налоговой выгоды, со стороны налоговых органов возможно установление фактической взаимозависимости лиц, в том числе в соответствии с пунктом 7 статьи 105.1 НК РФ, или признание сделки контролируемой на основании положений пункта 10 статьи 105.14 НК РФ, а также доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (см., например, письма Минфина России от 19.11.2012 № 03-01-18/9-173, от 08.11.2012 № 03-01-18/8-162, от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145). Факт получения необоснованной налоговой выгоды должен быть доказан налоговым органом (письмо Минфина России от 26.12.2012 № 03-02-07/1-316).

Таким образом, контроль соответствия цен по сделкам рыночному уровню может быть предметом налогового контроля также и в том случае, если сами сделки не признаются контролируемыми (не совершены между взаимозависимыми лицами). В случае занижения цен налоговым органом могут быть доначислены доходы от реализации, но для этого необходимо будет не только установить факт несоответствия цен сделки рыночным ценам, но и доказать получение одной из сторон договора необоснованной налоговой выгоды (смотрите также пункт 1.3.4 «Контроль соответствия цен рыночным» письма ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622@, письмо ФНС России от 30.09.2015 № ЕД-4-2/17078@).

Приведем несколько судебных споров с предметом рассмотрения – получение необоснованной налоговой выгоды.

Четвертый арбитражный апелляционный суд в постановлении от 26.09.2014 № 04АП-4486/14 счел правильной позицию налогового органа, который по результатам проведения камеральной проверки налоговой декларации по НДС сделал вывод о согласованных действиях при реализации товара по ценам ниже как себестоимости, так и рыночной, указав на отсутствие экономической целесообразности в данных сделках налогоплательщика. В связи с этим у налогоплательщика отсутствовали намерения получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской деятельности, что повлекло за собой изменение действительных налоговых обязательств налогоплательщика.

В постановлении ФАС Поволжского округа от 24.12.2013 № Ф06-693/13 по делу № А65-3902/2013 суд счел правомерным доначисление налогоплательщику налога на прибыль организаций и НДС в связи с тем, что сделка была признана осуществленной между взаимозависимыми лицами, и подтверждение примененной цены было оценено критически.

В то же время в постановлении Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.07.2008 № 14АП-2398/2008 суд не поддержал налоговый орган в отношении «убыточной» сделки по реализации основных средств как связанной с получением необоснованной налоговой выгоды. Судом с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности, было установлено наличие разумных экономических или иных причин (деловой цели).

Расчет налога исходя из рыночной цены

Как мы уже отмечали, в силу пункта 3 статьи 105.3 НК РФ (формулирующей общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами) при определении налоговой базы с учетом

цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки для целей налогообложения, указанная цена признается рыночной, если федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, не доказано обратное либо если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ. Налогоплательщик вправе самостоятельно применить для целей налогообложения цену, отличающуюся от цены, примененной в указанной сделке, в случае, если цена, фактически примененная в указанной сделке, не соответствует рыночной цене.

В свою очередь, на основании пункта 6 статьи 105.3 НК РФ при применении налогоплательщиком в сделке между взаимозависимыми лицами цен товаров (работ, услуг), не соответствующих рыночным ценам, налогоплательщик вправе самостоятельно произвести корректировку налоговой базы и сумм соответствующих налогов (убытков) по истечении календарного года, включающего налоговый период (налоговые периоды) по налогам, суммы которых подлежат корректировке.

Полагаем, что в рассматриваемой ситуации цена продажи ТС по сделке между лицами, не являющимися взаимозависимыми, признается рыночной, что не предусматривает исчисление налогов (налога на прибыль организаций и НДС) исходя из иной цены, пока федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, не доказано обратное.

Тем более, что для отражения результатов подобного расчета не предусмотрено строк в соответствующей налоговой отчетности. Строки предусмотрены только для расчета по основанию пункта 6 статьи 105.3 НК РФ, то есть для случая, когда «пониженные» цены применили взаимозависимые лица, а к таковым продавец и покупатель не относятся (см. также письмо ФНС России от 11.03.2015 № ЕД-4-13/3833@). Но не исключено, что такое решение не будет поддержано налоговыми органами (см. указанное письмо выше УМНС по Московской области от 12.10.2004 № 06-21/23736).

Контроль соответствия цен по сделкам рыночному уровню может быть предметом налогового контроля также и в том случае, если сами сделки не признаются контролируруемыми.

ВЕРНЫМ КУРСОМ С ИПБ РОССИИ!



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ