



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

**Курсовые
и суммовые
разницы:
правовая
основа и
бухгалтерский
учет**

с. 25

**Экспортные
операции
от «А» до «Я»**

с. 29

**Приобретение
товара через
подотчетное
лицо:**

учет НДС

с. 40

**Учет админи-
стративного
штрафа**

с. 43

Вестник

№4 | 2014

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

МИНИСТЕРСТВО СВЯЗИ РОССИИ
ПОЗДРАВИТЕЛЬНАЯ ТЕЛЕГРАММА

СЛОВ ПЛАТА руб. Привл.

Служебные отметки

T-masters
Технико-бухгалтерский институт

От всей души поздравляю коллектив ИПБ Московского региона со знаменательной датой – пятнадцатилетним юбилеем Института! Эта дата – знаменательный повод оценить пройденный путь. Вы делаете так как труд и социальную бухгалтерию. В этот период новых дел коллектив с ответом и прет. Будет с пр.

Уважаемые коллеги!
Примите наши искренние поздравления по случаю 15-летия со дня создания вашей организации!
Наше плодотворное сотрудничество началось в 2000 году и успешно продолжается до настоящего момента. Профессионализм и компетентность сотрудников ИПБ Московского региона позволили своевременно, в полном объеме и с минимальным отрывом от производственной деятельности обучить специалистов по направлениям бухгалтерского, налогового и управленческого учета, финансового менеджмента и аудита. Вы находитесь в расцвете творческих сил. Впереди новые горизонты.
Примите от всего коллектива Института экономики и антикризисного управления поздравления и наилучшие пожелания в вашей нелегкой, но необходимой и востребованной работе.

МВШЭ Московская Высшая Школа Экономики 1991

МВШЭ от души поздравляет коллектив ИПБ Московского региона с 15-летием создания организации!
За годы плодотворного сотрудничества у нас сложились хорошие партнерские отношения.
Желаем вам дальнейшего профессионального развития и творческих успехов!

**15 лет
с ИПБ Московского региона**



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ПОДРОБНАЯ ИНФОРМАЦИЯ:

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

6 «ИПБ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА ЕСТЬ ЧЕМ ГОРДИТЬСЯ»



ИПБ Московского региона 28 июня 2014 года исполнилось 15 лет. В день рождения, а тем более в юбилей, принято подводить итоги, говорить о достижениях и строить планы на будущее. Рассказать о деятельности ИПБ Московского региона редакция журнала попросила **Людмилу Ивановну ХОРУЖИЙ**, президента Института.

8 ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ НОВЫХ ПОЛОЖЕНИЙ



1 января 2014 года вступили в силу поправки, которые существенно изменили ряд положений главы 25 НК РФ. Операции с уставным капиталом, проценты, начисленные конкурсным кредитором на сумму его требований к должнику, проценты по долговым обязательствам, порядок расчета дивидендов и операции с ценными бумагами – о новых правилах читайте в статье **Д.В. ОСИПОВА** (Минфин России).

34 НОВЫЕ КВАЛИФИКАЦИОННЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ВНУТРЕННИМ КОНТРОЛЕРАМ



Работники, занимающие должности внутренних контролеров, должны обладать определенным набором знаний и навыков. Они четко регламентированы для работников организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, определенные законодательством о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. О новых требованиях – в статье **Л.В. ЧХУТИАШВИЛИ**, аудитора, члена ИПБ Московского региона.

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54050 от 30.04.2013 выдано Роскомнадзором
Учредитель: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона»
Тел. 8 (495) 411-90-77, e-mail: info@ipbmr.ru
Председатель редакционного совета Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона
Научный руководитель журнала И.Н. Ложников, председатель комитета по бухгалтерскому учету и налогообложению ИПБ Московского региона
Главный редактор Н.В. Иволгина
Дизайн, допечатная подготовка, преппресс – 000 «ДизайнПресс»
Подписано в печать 20.07.2014. Формат 60 x 90/8. Тираж 25 000. Отпечатано в России



Место действия – Московский регион

- 2 Новости региона
- 6 «ИПБ Московского региона есть чем гордиться»
Л.И. Хоружий

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 8 Практика применения новых положений
Д.В. Осипов
- 14 Если утеряны оправдательные документы
- 16 Реорганизация организации и налогообложение дивидендов
Г.Н. Афиногенова
- 17 Работа в представительстве за границей
- 17 Работник – иностранец: уведомление налогового органа
- 18 Представление скорректированных сведений
- 18 Возмещение морального вреда
- 19 Задержка заработной платы
- 19 Обязанности налогового агента в случае смерти работника
- 20 Ответственность за неправильную уплату налога
К.В. Котов
- 21 Недвижимость унитарного предприятия
- 22 Расчет транспортного налога
- 23 Приспособление объекта культурного наследия для современного использования
- 24 Налог на имущество организаций для плательщика ЕНВД
А.В. Сорокин

Профессиональная бухгалтерия

- 25 Курсовые и суммовые разницы: правовая основа и бухгалтерский учет
А.М. Рабинович
- 29 Экспортные операции от «А» до «Я»
Ю.Л. Синицына
- 34 Новые квалификационные требования к внутренним контролерам
Л.В. Чхутиашвили
- 40 Приобретение товара через подотчетное лицо: учет НДС
К.Ю. Гусев, В.Н. Горностаев
- 43 Учет административного штрафа
А.К. Карасёва, Д.В. Игнатьев
- 45 Учет лизингового имущества
Е.М. Лазукова, С.П. Родюшкин

Новости региона

Отделение ПФР по г. Москве и Московской области переехало

Новый адрес Отделения ПФР по г. Москве и Московской области: ул. Стасовой, д. 14, корп. 2.

Москва: льготы для автопроизводителей

Закон г. Москвы от 25.06.2014 № 34 внес изменения в московские законы о налоге на имущество организаций (от 05.11.2003 № 64) и о ставке налога на прибыль организаций для автопроизводителей (от 26.06.2013 № 34). Согласно этим изменениям, автопроизводители могут претендовать на льготы по указанному налогу, осуществляя меньший объем инвестиций в производство.

Напомним, что от уплаты налога на имущество освобождаются организации, осуществляющие на территории Москвы производство автомобилей, в отношении имущества, используемого ими в этих целях. Однако право на применение данной льготы возникает у организаций после документального подтверждения объема капитальных вложений на приобретение технологического оборудования и оснастки, а также на общую модернизацию производства автомобилей, осуществленных за истекшие налоговые периоды нарастающим итогом.

После внесения изменений график инвестиций выглядит так:

а) первый налоговый период – в размере не менее 2,8 млрд руб. (ранее – 5 млрд руб.);

б) первый – второй налоговые периоды – в размере не менее 5,6 млрд руб. (ранее – 9 млрд руб.);

в) первый – третий налоговые периоды – в размере не менее 8,4 млрд руб. (ранее – 12 млрд руб.);

г) первый – четвертый налоговые периоды – в размере не менее 11,2 млрд руб. (ранее – 13 млрд руб.);

д) первый – пятый налоговые периоды – в размере не менее 14 млрд руб. (это значение не изменилось).

Кроме того, если московские автопроизводители соблюдают данный график инвестиций, они имеют право применять ставку налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджет города Москвы, в размере 13,5%.

Новые правила вступают в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования закона, распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2013 года, и утрачивают силу с 1 января 2018 года.

Новые льготы по земельному налогу в Москве

В Закон г. Москвы от 24.11.2004 № 74 «О земельном налоге» внесены изменения (Законом г. Москвы от 25.06.2014 № 35): в Москве введены новые льготы по земельному налогу для двух категорий плательщиков в отношении занятых ими земельных участков, расположенных на территориях внутригородских муниципальных образований, включенных в состав Москвы в результате изменения ее границ.

Так, организации, у которых доля дохода от реализации продукции собственного производства в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составляет не менее 70%, в отношении указанных земель, предназначенных для размещения производственных зданий, строений и сооружений промышленности, уплачивают налог в размере:

- 20% от суммы исчисленного налога в 2014 году;



- 30% от суммы исчисленного налога в 2015 году;
- 43% от суммы исчисленного налога в 2016 году;
- 57% от суммы исчисленного налога в 2017 году;
- 67% от суммы исчисленного налога в 2018 году.

Санаторно-курортные организации, а также учреждения здравоохранения и учреждения оздоровительного профиля, перечни которых утверждены Правительством РФ, уплачивают налог в размере:

- 17% от суммы исчисленного налога в 2014 году;
- 20% от суммы исчисленного налога в 2015 году;

- 23% от суммы исчисленного налога в 2016 году;
- 27% от суммы исчисленного налога в 2017 году;
- 30% от суммы исчисленного налога в 2018 году.

Закон вступил в силу со дня его официального опубликования и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2014 года.

Отчетность по квотированию рабочих мест в Подмоскowie

Распоряжением Комитета по труду и занятости населения Московской области от 16.05.2014 № РВ-24 «О квотировании рабочих мест» утверждены новые формы отчетности. Работодателям нужно обратить внимание на следующие:

| | | | |
|--------|-------|--|---|
| СЛОВ | ПЛАТА | МИНИСТЕРСТВО СВЯЗИ РОССИИ ПОЗДРАВИТЕЛЬНАЯ ТЕЛЕГРАММА |  |
| | руб. | | |
| Принял | | Категория отправки Особый вилла | Служебные отметки |



Уважаемые коллеги!

Примите наши искренние поздравления по случаю 15-летия со дня создания вашей организации! Наше плодотворное сотрудничество началось в 2000 году и успешно продолжается до настоящего момента.

Профессионализм и компетентность сотрудников ИПБ Московского региона позволили своевременно, в полном объеме и с минимальным отрывом от производственной деятельности обучить специалистов по направлениям бухгалтерского, налогового и управленческого учета, финансового менеджмента и аудита.

Вы находитесь в расцвете творческих сил. Впереди новые горизонты. Примите от всего коллектива Института экономики и антикризисного управления поздравления и наилучшие пожелания в вашей нелегкой, но необходимой и востребованной работе.

Искренне желаем вам дальнейшей успешной деятельности, исполнения всех ваших планов, реализации смелых, новаторских замыслов и процветания. Надеемся на долгосрочное плодотворное сотрудничество.

Первый проектор ИЭАУ
Д.И. Ряховский



- форма № 1 «Сведения о вакантных рабочих местах (должностях) для трудоустройства граждан в соответствии с установленной квотой». Ее работодатели ежемесячно до 10 числа месяца, следующего за отчетным месяцем, представляют в Государственное казенное учреждение Московской области центр занятости населения;
- форма № 2 «Сведения о выполнении установленной квоты по приему на работу инвалидов», также представляемая работодателем в центр занятости населения ежемесячно до 10 числа месяца, следующего за отчетным месяцем;
- форма № 3 «Сведения о выполнении установленной квоты по приему на работу граждан, испытывающих трудности в поиске работы», которую работодатели должны ежеквартально до 10 числа месяца, следующего за отчетным кварталом, представлять в центр занятости населения.

Остальные формы, которые утверждены этим распоряжением, центр занятости населения представляет в Комитет по труду и занятости населения Московской области.

Распоряжение Комитета от 29.04.2009 № 4-р «О квотировании рабочих мест», которым были утверждены прежние формы, утратило силу.

Правила разгрузочно-погрузочных работ в ночное время

Правительство Москвы ввело запрет на шумную ночную разгрузку товаров в магазинах, примыкающих к жилым домам. Постановлением от

08.07.2014 № 377-ПП установлено, что при проведении разгрузочно-погрузочных работ на встроенных (встроенно-пристроенных) в жилые здания либо пристроенных к жилым зданиям торговых объектах в ночное время суток (период времени с 23 часов до 7 часов) фасады жилых зданий не должны освещаться прожекторами и (или) фарами автотранспортных средств.

Кроме того, в целях исключения превышений допустимых уровней шума в период проведения разгрузочно-погрузочных работ следует:

- глушить двигатель автотранспорта;
- исключить использование громкоговорящей связи, осуществление громких переговоров между работниками;
- исключить работу оборудования, имеющего уровни шума, превышающие допустимые нормы;
- осуществлять применение необходимых технических средств и решений по снижению уровней шума до нормативных, в том числе: применение средств ограничения оборотов двигателя на подъезде к месту разгрузки, средств снижения шума от систем автотранспорта; применение конвейерной выгрузки или выгрузки товара в мини-контейнерах, автоматических дверей кузова, бесшумных замков дверей кабины, шумопоглощающих покрытий для стен, полов в местах разгрузки и колес вспомогательного оборудования; обеспечение отсутствия соприкасающихся металлических элементов в процессе разгрузочно-погрузочных работ.

Субсидии для организаций, образующих в Москве инновационную инфраструктуру

Департамент науки, промышленной политики и предпринимательства города Москвы (<http://dnpp.mos.ru/>) сообщил о начале приема заявок на получение субсидии от организаций, образующих в столице инновационную инфраструктуру.

Подать заявку можно с 16 июля по 15 сентября в Центре инновационного развития Москвы (<http://inno.msk.ru/>).

Субсидии предоставляются в целях возмещения части затрат, связанных с созданием, развитием и (или) модернизацией материально-технической базы организаций:

- приобретением и вводом в эксплуатацию высокотехнологичного, научного, лабораторного, исследовательского, производственного оборудования;
- технологическим присоединением энергопринимающих устройств объектов капитального строительства;
- подключением к инженерным сетям и сооружениям газо-, тепло-, водоснабжения и водоотведения объектов капитального строительства;
- приобретением нематериальных активов и программных средств.

Организация может рассчитывать на возмещение не более 50% затрат, которые были сделаны после 1 января 2013 года. Однако эти вложения необходимо подтвердить документально. Кроме того, предполагается, что субсидия на одну организацию не должна превышать 100 млн руб. Общий объем выделяемых средств составит 600 млн руб.

Финансирование осуществляется за счет бюджетных средств, предусмотренных в рамках подпрограммы «Москва – инновационная столица России» и государственной программы города Москвы «Стимулирование экономической активности», которые рассчитаны на 2012 – 2016 годы. Субсидия выделяется столичным Департаментом науки, промышленной политики и предпринимательства.

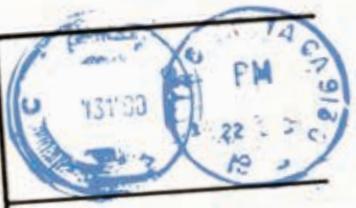
Узнать подробную информацию по регламенту подачи заявки на субсидию можно на сайте Департамента науки, промышленной политики и предпринимательства и портале Центра инновационного развития Москвы.

Обратную связь также можно получить, задав вопрос сотруднику ЦИР по e-mail: ic@inno.msk.ru. 



| | |
|--------|-------|
| СЛОВ | ПЛАТА |
| | руб. |
| Принял | |

МИНИСТЕРСТВО СВЯЗИ РОССИИ
ПОЗДРАВИТЕЛЬНАЯ ТЕЛЕГРАММА



Служебные отметки



ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
 ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ
 РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

От имени коллектива Финансового университета при Правительстве РФ имею честь поздравить всех членов коллектива со знаменательной датой – 15-летием образования Института профессиональных бухгалтеров Московского региона, одного из лидеров профессиональной подготовки кадров для финансовой сферы Москвы и Московской области.

Несмотря на «юный» возраст трудно переоценить ту роль, которую все эти годы играет институт и его сотрудники в решении вопросов профессиональной подготовки и повышения квалификации бухгалтеров. Высокий авторитет института неизменно высок, а аттестат является свидетельством профессионального мастерства высокого качества.

Ректор Финансового университета при Правительстве РФ,
 М.А. Эскиндаров

«ИПБ Московского региона есть чем гордиться»

ИПБ Московского региона 28 июня 2014 года исполнилось 15 лет. В день рождения, а тем более в юбилей принято подводить итоги, говорить о достижениях и строить планы на будущее. Рассказать о деятельности ИПБ Московского региона редакция журнала попросила Людмилу Ивановну Хоружий, президента института.

Методические рекомендации, разработанные ИПБ Московского региона, могут быть настольной книгой для любого бухгалтера.



Людмила Ивановна, с какими результатами ИПБ Московского региона встретил свое 15-летие?

Прежде чем ответить на вопрос, я хочу поздравить всех членов института с днем рождения нашей профессиональной организации. 15 лет – солидный возраст. За это время ИПБ Московского региона стал крупнейшим территориальным институтом в региональной сети ИПБ России.

Желаю членам ИПБ Московского региона и самому институту профессиональных побед и уверенности в завтрашнем дне.

Что же касается результатов, то Институту есть чем гордиться. Прежде всего – методическими материалами, которые ИПБ Московского региона разрабатывает по различным вопросам учета.

За 15 лет были созданы методические рекомендации по шести отраслевым направлениям. Каждая такая работа – это кропотливый труд многих специалистов: практиков, методологов, экспертов.

В каждой рекомендации рассматриваются не только общие, но и сложные, порой не урегулированные законодательно, вопросы. Без ложной скромности скажу, что методические рекомендации, разработанные ИПБ Московского региона, могут быть настольной книгой для любого бухгалтера.

По каким направлениям разработаны методические рекомендации?

Спектр направлений велик. Это и общественное питание, и управление многоквартирными домами, и торговля, и аренда, и учет договоров строительного подряда и строительных работ, осуществляемых собственными силами организации для собственных нужд, и страховые операции. Многие рекомендации представлены в нескольких частях.

Все рекомендации разрабатываются высококвалифицированными специалистами, проходят рецензию и периодическую актуализацию, некоторые согласовываются с Министерством финансов РФ. Рекомендации выложены в открытом доступе на сайте ИПБ Московского региона в разделе «Вспомогательная литература».

Планируются ли другие разработки?

Конечно. Сейчас институт работает над методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету транспортных расходов организаций, включая

услуги железнодорожного, автомобильного, авиационного и прочих видов транспорта. Кроме того, идет разработка методических рекомендаций по бухгалтерскому учету расходов на услуги связи.

Помимо методических рекомендаций ИПБ Московского региона разрабатывает разъяснения по применению положений по бухгалтерскому учету. Одно из разъяснений – по применению ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» – издано в 2011 году. В 2014-м планируется выпустить разъяснения по учету вознаграждений работникам и по учету аренды. Но это зависит от того, примет ли Минфин России соответствующие положения.

Что еще ИПБ Московского региона может предложить бухгалтерам в плане углубления их знаний?

Большим своим достижением ИПБ Московского региона считает разработку и поддержание в актуальном состоянии учебно-методических комплексов по дисциплинам, входящим в программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров по коммерческому и бюджетному направлениям. Материалы представлены в виде конспектов лекций в схемах и рисунках, за счет чего очень информативны и легко усваиваются.

Работа по созданию методических комплексов ведется с 2007 года, и на данный момент собраны комплекты практически по всем дисциплинам базовых курсов подготовки и продвинутым курсам (то есть курсам, определяющим специализацию профессионального бухгалтера). Почти все комплексы ежегодно актуализируются, чтобы учесть произошедшие в законодательстве изменения.

Комплексы можно рекомендовать для использования кандидатам в действительные члены ИПБ России, тем, кто готовится к экзамену на получение дополнительного аттестата, а также всем, кто хочет открыть для себя новые грани профессии.

Важным аспектом углубления знаний является посещение обучающих семинаров. Начиная с 2014 года ИПБ Московского региона изменил формат проведения бесплатных семинаров для своих членов. Теперь они проводятся совместно с аккредитованными

учебно-методическими центрами, что позволило институту существенно сократить расходы.

Если раньше, когда семинары организовывал ИПБ Московского региона собственными силами, проводилось не более десяти мероприятий в год, то сейчас только за 1-е полугодие 2014 года состоялся 21 семинар. Подчеркну, что бесплатно участвовать в этих семинарах могут действительные члены ИПБ Московского региона, у которых нет задолженности по оплате членских взносов.

Расскажите об услугах, которые ИПБ Московского региона оказывает действительным членам.

Самая востребованная услуга – это помощь в трудоустройстве. Ежегодно в институт обращается 300-400 человек (в 2010 и 2011 годах количество обращений доходило до 900). С каждым из них проводится консультация, в ходе которой обсуждаются перспективы развития карьеры, способы повышения конкурентоспособности претендента, составляется презентационное резюме.

Для действительных членов ИПБ Московского региона такая консультация бесплатна. Порядка 60-80 человек при нашем содействии ежегодно находят работу.

Кроме того, институт оказывает консультации по вопросам методологии и техники ведения бухгалтерского учета, налогообложения и аудита. Эта услуга платная. Ежегодно за такими консультациями обращается около 40 действительных членов.

Каковы планы ИПБ Московского региона?

Конечно, работать дальше. Те цели, ради которых институт был создан 15 лет назад – профессиональная поддержка членов бухгалтерского сообщества региона, развитие профессии, методическое обеспечение, – всегда актуальны, требуют постоянного внимания и непрерывной скрупулезной работы. Мы прилагаем огромные усилия, чтобы членам нашей профессиональной организации было в ней комфортно, интересно, чтобы членство в ней приносило ощутимую выгоду.

Спасибо за интервью.



Беседовала Н.В. Иволгина

Мы прилагаем огромные усилия, чтобы членам нашей профессиональной организации было в ней комфортно, интересно, чтобы членство в ней приносило ощутимую выгоду.

Д.В. Осипов, Минфин России

Практика применения новых положений

1 января 2014 года вступили в силу поправки, которые существенно изменили ряд положений главы 25 НК РФ. Операции с уставным капиталом, проценты, начисленные конкурсным кредитором на сумму его требований к должнику, проценты по долговым обязательствам, порядок расчета дивидендов и операции с ценными бумагами – о новых правилах читайте в статье.



Д.В. Осипов

Изменения в главу 25 НК РФ внесены двумя законами:

- Федеральным законом от 28.12.2013 № 420-ФЗ «О внесении изменений в статью 275-3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 420-ФЗ);
- Федеральным законом от 02.11.2013 № 306-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 306-ФЗ).

Уменьшение уставного капитала

В соответствии с пунктом 1 статьи 29 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Закон № 208-ФЗ), общество вправе (а в случаях, предусмотренных Законом № 208-ФЗ, обязано) уменьшить свой уставный капитал.

Например, акционерное общество обязано уменьшить уставный капитал в случае, если стоимость чистых активов акционерного общества останется меньше его уставного капитала по окончании финансового года, следующего за вторым финансовым годом или каждым последующим финансовым годом, по окончании которых стоимость чистых активов акционерного общества оказалась меньше его уставного капитала. Такая обязанность установлена в пункте 6 статьи 35 Закона № 208-ФЗ.

Однако помимо обязанности в определенных случаях уменьшить свой

уставный капитал у акционерного общества есть еще и право это сделать.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 251 НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона № 420-ФЗ), при определении налоговой базы не учитывались доходы в виде имущества, имущественных прав, которые были получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

Следовательно, лишь при выходе (выбытии) из акционерного общества или распределении его имущества между акционерами в связи с ликвидацией доход в виде имущества, которое получено акционером в пределах вклада (взноса), не учитывалось в составе доходов для целей налогообложения.

Если акционерное общество уменьшало свой уставный капитал, доход в виде имущества, которое получал акционер в пределах вклада (взноса), облагалось налогом на прибыль организаций. Аналогичного мнения придерживался Минфин России в своих письмах от 20.09.2011 № 03-03-06/1/567 и от 11.07.2013 № 03-03-06/1/26978. Однако такой порядок действовал до вступления в силу Закона № 420-ФЗ, которым в подпункт 4 пункта 1 статьи 251 НК РФ было внесено изменение.

Так, согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 251 НК РФ (в редакции Закона № 420-ФЗ), при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде

имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником), при уменьшении уставного капитала в соответствии с законодательством Российской Федерации, при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

Следовательно, с 1 января 2014 года не следует учитывать для целей налогообложения доход в виде имущества, которое акционер получает в пределах вклада (взноса) при уменьшении акционерным обществом своего уставного капитала в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Однако не совсем понятно, в каком именно случае не возникает учитываемый для целей налогообложения доход. Ведь как уже было отмечено, свой уставный капитал акционерное общество может уменьшить в добровольном порядке, но в определенных случаях должно это сделать. Фраза об уменьшении уставного капитала в соответствии с законодательством Российской Федерации является дискуссионной.

Под уменьшением уставного капитала в соответствии с законодательством Российской Федерации можно понимать то, что независимо от добровольности или обязательности уменьшение уставного капитала должно происходить с соблюдением порядка и норм, установленных законодательством Российской Федерации. Но это было бы странным, поскольку как в добровольном, так и в обязательном порядке уменьшение уставного капитала и так должно производиться в соответствии с законодательством Российской Федерации, а не иностранного государства.

В таком случае, если планировалось распространить данное положение на добровольное и обязательное уменьшение уставного капитала, фраза про соответствие законодательству Российской Федерации необязательна, ведь не написано же в подпункте 4 пункта 1 статьи 251 НК РФ, что выйти из акционерного общества также необходимо в соответствии с законодательством Российской Федерации. Конечно, можно предположить, что только уменьшать уставный капитал следует

в соответствии с законодательством Российской Федерации, а выходить из акционерного общества в каком-то другом, но это маловероятно.

Минфин России считает (письмо от 24.03.2014 № 03-03-06/1/12819), что доходы, полученные участником общества в пределах его вклада при уменьшении уставного капитала в соответствии с законодательством Российской Федерации, не учитываются для целей налогообложения в случаях, когда такое уменьшение общество производит, реализуя свое право или исполняя обязанность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Позиция спорная. По мнению автора, под уменьшением уставного капитала в соответствии с законодательством Российской Федерации следует понимать только обязательное его уменьшение. А значит, не нужно учитывать для целей налогообложения доход в виде имущества, которое получено акционером в пределах вклада (взноса) только при обязательном уменьшении акционерным обществом своего уставного капитала в соответствии с законодательством Российской Федерации. Если акционерное общество уменьшает свой уставный капитал добровольно, доход в виде имущества, которое получено акционером в пределах вклада (взноса), будет облагаться налогом на прибыль организаций.

Проценты, начисленные конкурсным кредитором

Вопрос о порядке учета конкурсным кредитором для целей налогообложения дохода, начисленного на сумму его требований к должнику, до вступления в силу Закона № 420-ФЗ долгое время оставался дискуссионным.

Так, согласно статье 2 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон № 127-ФЗ), конкурсными кредиторами признаются кредиторы по денежным обязательствам, а конкурсным производством признается процедура, применяемая в деле о банкротстве к должнику, признанному банкротом, в целях соразмерного удовлетворения требований кредиторов.

Принятие арбитражным судом решения о признании должника банкротом влечет за собой открытие конкурсного производства (п. 1 ст. 124 Закона

С 1 января 2014 года не следует учитывать для целей налогообложения доход в виде имущества, которое акционер получает в пределах вклада (взноса) при уменьшении акционерным обществом своего уставного капитала.



С 1 января 2014 года у конкурсного кредитора появилась возможность учитывать для целей налогообложения доход, начисленный на сумму его требований к должнику, только в том случае, если денежные средства поступили на его расчетный счет (в кассу).

№ 127-ФЗ). На сумму требований конкурсного кредитора, уполномоченного органа в размере, установленном в соответствии со статьей 4 Закона № 127-ФЗ, начисляются проценты в порядке и в размере, которые предусмотрены статьей 126 Закона № 127-ФЗ (п. 2.1 ст. 126 Закона № 127-ФЗ).

Проценты на сумму требований конкурсного кредитора, уполномоченного органа, выраженную в валюте Российской Федерации, начисляются в размере ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату открытия конкурсного производства.

За неимением особенностей учета для целей налогообложения дохода, начисленного на сумму требований конкурсного кредитора к должнику, Минфин России считал, что данный доход следует относить к процентам. Такой вывод сделан в его письме от 28.01.2013 № 03-03-06/2/28 на основании того, что для взыскания указанных процентов с должника не требуется ни его признания, ни решения суда о взыскании процентов.

Также Минфин России обратил внимание на пункт 1 статьи 126 Закона № 127-ФЗ, в соответствии с которым с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства прекращается начисление неустоек (штрафов, пеней), процентов и иных финансовых санкций по всем видам задолженности должника.

Согласно пункту 2.1 статьи 126 Закона № 127-ФЗ, подлежащие начислению и уплате в соответствии со статьей 126 Закона № 127-ФЗ проценты начисляются на сумму требований кредиторов каждой очереди с даты открытия конкурсного производства до даты погашения указанных требований должником.

Следовательно, датой, с которой начинал учитываться в доходах для целей налогообложения указанный доход, признавалась дата открытия конкурсного производства, а учитывать его необходимо было в порядке, установленном пунктом 6 статьи 271 НК РФ.

Но было и другое мнение, основанное на пункте 3 статьи 43 НК РФ, в соответствии с которым процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому

обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). На основании данного положения делался вывод о том, что доход, начисленный на сумму требований конкурсного кредитора к должнику, не относится к процентам, поскольку, во-первых, такой доход заранее не заявлен (не установлен), а во-вторых, получен не по долговому обязательству.

Кроме того, существовало мнение, что такой доход для целей налогообложения необходимо рассматривать как неустойку (штраф). Но это мнение разделяли не все, поскольку датой получения неустойки (штрафа) признается дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда, что маловероятно и чего быть не может соответственно.

С вступлением с 1 января 2014 года в силу Закона № 420-ФЗ все изменилось. Теперь появились особенности учета для целей налогообложения дохода, начисленного на сумму требований конкурсного кредитора к должнику.

Так, в соответствии с подпунктом 2 пункта 4 статьи 271 НК РФ (в редакции Закона № 420-ФЗ) для доходов в виде процентов, начисляемых на сумму требований конкурсного кредитора в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве), датой получения внереализационного дохода признается дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика.

Обратите внимание, что пункт 4 статьи 6 Федерального закона № 420-ФЗ распространил действие положения подпункта 2 пункта 4 статьи 271 НК РФ на правоотношения, возникшие с 1 января 2011 года.

Получается, что с 1 января 2014 года у конкурсного кредитора появилась возможность учитывать для целей налогообложения доход, начисленный на сумму его требований к должнику, только в том случае, если денежные средства поступили на его расчетный счет (в кассу). При этом учтенные в 2011-2013 годах доходы могут быть отражены в составе расходов, если конкурсный кредитор фактически их не получал.

Проценты по долговым обязательствам

Договором признается соглашение двух или нескольких лиц

об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей (п. 1 ст. 420 ГК РФ). Пунктами 1 и 4 статьи 421 ГК РФ установлено, что граждане и юридические лица свободны в заключении договора.

Условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами (ст. 422 ГК РФ). Следовательно, в долговом обязательстве может быть предусмотрено условие о порядке уплаты процентов, например, условие о том, что уплата процентов происходит на дату его погашения (возврата денежных средств).

Для целей налогообложения расходы в виде процентов учитываются в порядке, установленном пунктом 8 статьи 272 НК РФ. Данным пунктом (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона № 420-ФЗ) определено, что по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях главы 25 НК РФ расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец месяца соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

В соответствии с пунктом 1 статьи 272 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений главы 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318 – 320 НК РФ. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок.

Пунктом 1 статьи 328 НК РФ установлено, что сумма дохода (расхода) в виде процентов по долговым обязательствам учитывается в аналитическом учете, исходя из установленной по каждому виду долговых обязательств доходности

и срока действия такого долгового обязательства в отчетном периоде на дату признания доходов (расходов), определяемую в соответствии с положениями статей 271 – 273 НК РФ.

Получается, что проценты по долговому обязательству, срок действия которого приходится более чем на один отчетный период, необходимо учитывать в расходах для целей налогообложения равномерно на конец месяца соответствующего отчетного периода независимо от установленных в договоре сроков фактической их уплаты.

Однако Президиум ВАС РФ в своем постановлении от 24.11.2009 № 11200/09, основываясь на положениях Налогового кодекса РФ и пункте 1 статьи 809 ГК РФ, в соответствии с которым займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором, пришел к другому выводу.

В постановлении рассматривалась ситуация, при которой уплата процентов по условиям долгового обязательства происходит после окончания его срока действия и возврата основного долга. Суд отметил, что факт реальной уплаты процентов не является определяющим при разрешении вопроса о моменте признания расходов в соответствии со статьей 272 НК РФ.

Вместе с тем положения статьи 272 НК РФ в корреспонденции со статьями 252 и 328 НК РФ устанавливают правило, согласно которому налогоплательщик формирует налогооблагаемую базу конкретного налогового периода с учетом доходов и расходов, относящихся к данному периоду, а также исходя из того, когда такие расходы и доходы должны у него возникнуть в силу условий договора или иных особенностей, предусмотренных главой 25 НК РФ.

Учитывая данные обстоятельства, суд сделал вывод, что ранее окончания срока действия долгового обязательства и возврата основного долга у организации не возникало обязательств перед займодавцем по погашению процентов. В связи с этим не возникало и расходов, подлежащих включению в уменьшение налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль.

Однако и после выхода данного постановления контролирующие органы продолжали считать, что проценты по долговому обязательству для

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).



Вычитание общей суммы дивидендов, полученных самим налоговым агентом, из общей суммы дивидендов, подлежащих распределению им в пользу всех получателей, является своего рода льготой для налогоплательщиков-акционеров, поскольку сумма налога, подлежащая удержанию налоговым агентом, окажется меньше.

целей налогообложения необходимо учитывать равномерно. Такая позиция отражена в письме Минфина России от 16.08.2010 № 03-03-06/1/549 и письме ФНС России от 17.03.2010 № 3-2-06/22.

Закон № 420-ФЗ разрешил это противоречие. Он внес в пункт 8 статьи 272 НК РФ изменение, согласно которому по договорам займа или иным аналогичным договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный (налоговый) период, в целях главы 25 НК РФ расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода независимо от даты (сроков) таких выплат, предусмотренных договором.

Расчет дивидендов

В соответствии с пунктом 1 статьи 42 Закона № 208-ФЗ, общество вправе по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года принимать решения (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям, если иное не установлено Законом № 208-ФЗ.

Пунктами 2 и 3 статьи 42 Закона № 208-ФЗ определено, что источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль общества). Решение о выплате (объявлении) дивидендов принимается общим собранием акционеров.

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

В конце 2013 года вступил в силу Закон № 306-ФЗ, который изложил статью 275 НК РФ в новой редакции. Так, согласно пункту 4 статьи 275 НК РФ (в редакции Закона № 306-ФЗ), 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, предусмотренным Налоговым кодексом РФ,

в порядке, предусмотренном статьей 275 НК РФ.

Пунктом 5 статьи 275 НК РФ установлено, что 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 следующей формуле:

$$H = K \times C_n \times (D_1 - D_2),$$

где:

D_1 – общая сумма дивидендов, подлежащая распределению российской организацией в пользу всех получателей;

D_2 – общая сумма дивидендов, полученных российской организацией в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущих отчетных (налоговых) периодах (за исключением дивидендов, указанных в подпункте 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ) к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков – получателей дивидендов, при условии, что указанные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных российской организацией в виде дивидендов.

Следует отметить, что вычитание общей суммы дивидендов, полученных самим налоговым агентом, из общей суммы дивидендов, подлежащих распределению им в пользу всех получателей, является своего рода льготой для налогоплательщиков-акционеров, поскольку сумма налога, подлежащая удержанию налоговым агентом, окажется меньше.

При этом у данной льготы есть ограничение, которое связано с тем, что в общую сумму дивидендов, полученных самим налоговым агентом, не включаются дивиденды, ранее учтенные при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов. Такое ограничение прямо предусмотрено пунктом 5 статьи 275 НК РФ.

До вступления в силу Закона № 306-ФЗ было и другое ограничение. Заключалось оно в том, что в общую сумму дивидендов, полученных самим налоговым агентом, не включались дивиденды, полученные в предыдущих отчетных (налоговых) периодах. Такое ограничение также было прямо предусмотрено статьей 275 НК РФ, поскольку

показатель «Д» говорил о предыдущем отчетном (налоговом) периоде, а не предыдущих отчетных (налоговых) периодах.

Однако в новой редакции статья 275 НК РФ данного ограничения не содержит. Никаких переходных положений нет, а главное, что ничего не сказано про порядок применения ранее существовавшего ограничения.

Таким образом, дивиденды, выплачиваемые эмитентом в 2014 году, могут быть уменьшены на ранее не участвовавшие при определении налоговой базы и полученные эмитентом в предыдущих отчетных (налоговых) периодах дивиденды.

Операции с ценными бумагами

До вступления в силу с 1 января 2014 года Закона № 420-ФЗ долгое время вопрос определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами, условия выпуска которых предусматривают частичное погашение их номинала эмитентом, оставался дискуссионным. Закон № 420-ФЗ поставил в данной дискуссии точку, но только с 1 января 2015 года, так как регулирующие порядок налогообложения при частичном погашении эмитентом номинала ценных бумаг специальные положения вступают в силу только с этой даты.

Поскольку на сегодняшний день регулирующих порядок налогообложения при частичном погашении эмитентом номинала ценных бумаг специальных положений нет, необходимо обратить внимание на общие положения, которые установлены в главе 25 НК РФ.

Так, пунктом 2 статьи 280 НК РФ определено, что доходы налогоплательщика от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения) определяются, в частности, исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги.

Расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются, в частности, исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение) и затрат на ее реализацию.

Согласно подпункту 7 пункта 7 статьи 272 НК РФ, по расходам, связанным с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость, датой осуществления внереализационных и прочих расходов

признается, если иное не установлено статьями 261, 262, 266 и 267 НК РФ, дата реализации или иного выбытия ценных бумаг.

Данные положения главы 25 НК РФ говорят о случаях, в которых организации, владеющей ценными бумагами, необходимо определить налоговую базу по операциям с ними. Налоговая база определяется при реализации ценных бумаг, их ином выбытии и погашении. Под погашением в данном случае следует понимать, например, погашение инвестиционных паев через управляющую компанию паевого инвестиционного фонда или как полное, так и частичное погашение облигаций эмитентом.

Таким образом, при частичном погашении облигаций эмитентом у организации, являющейся держателем таких ценных бумаг, возникает налоговая база по операциям с ценными бумагами. Доходы будут определяться исходя из частично погашаемой эмитентом стоимости облигаций, а расходы будут определяться исходя из части стоимости их приобретения, которая определяется пропорционально погашаемой стоимости облигаций.

Аналогичный вывод можно сделать из писем Минфина России от 04.03.2013 № 03-03-06/2/6367 и от 29.07.2013 № 03-03-06/2/30012, постановления ФАС Уральского округа от 08.07.2010 № Ф09-1426/10-С3 и Определения ВАС РФ от 09.11.2010 № ВАС-11261/10.

Однако следует отметить, что ранее Минфин России придерживался противоположного мнения. Из его письма от 21.01.2005 № 03-03-01-04/2/11 следует, что денежные средства, полученные организацией в счет частичного погашения номинала облигаций, являются предварительной оплатой, что противоречит мнению ВАС РФ, содержащемуся в указанном выше Определении. Кроме того, из письма следует, что положениями статьи 280 НК РФ не предусмотрено определение налоговой базы при частичном погашении номинала ценных бумаг.

Как уже было отмечено, с 1 января 2015 года вступают в силу регулирующие порядок налогообложения при частичном погашении эмитентом номинала ценных бумаг специальные положения. Так, статьей 3 Закона № 420-ФЗ были внесены изменения в пункт 3 статьи 271, подпункт 7 пункта 7 статьи

При частичном погашении облигаций эмитентом у организации, являющейся держателем таких ценных бумаг, возникает налоговая база по операциям с ценными бумагами.



272 и пункты 2, 3 и 6 полностью переписанной статьи 280 НК РФ.

Согласно пункту 6 статьи 280 НК РФ (в редакции Закона № 420-ФЗ), суммы, уплаченные налогоплательщиком при приобретении ценных бумаг, в отношении которых условиями выпуска предусмотрено частичное погашение номинальной стоимости ценной бумаги в период ее обращения, признаются расходами на дату фактического получения налогоплательщиком частичного погашения номинальной стоимости пропорционально доле выплат, фактически

полученных при частичном погашении номинальной стоимости, в общей сумме выплат номинальной стоимости, подлежащих погашению по условиям выпуска ценной бумаги после даты приобретения налогоплательщиком ценной бумаги.

Таким образом, как до, так и после 1 января 2015 года у организации, которой принадлежат предусматривающие частичное погашение эмитентом ценные бумаги, возникает налоговая база по операциям с ценными бумагами при их частичном погашении эмитентом.



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

Если утеряны оправдательные документы

? Организация направила своего сотрудника в командировку, но билет и контрольный купон были утеряны. Может ли организация в такой ситуации в целях подтверждения расходов по налогу на прибыль организации предоставить электронный билет, то есть билет в бездокументарной форме?

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ, в целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

На основании абзаца 2 пункта 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

В силу абзаца 4 пункта 1 статьи 252 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого

В случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику расходы по проезду.



были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно подпункту 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика налога на прибыль организации на командировки, в частности, на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы.

В статье 168 Трудового кодекса РФ регламентировано, что в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику расходы по проезду.

В пункте 2 приказа Минтранса России от 08.11.2006 № 134 «Об установлении формы электронного пассажирского билета и багажной квитанции в гражданской авиации» установлено, что маршрут/квитанция электронного пассажирского билета и багажной квитанции (выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок) является документом строгой отчетности и применяется для осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 данного приказа в электронном билете должны содержаться сведения о пассажире (для внутренних перевозок – фамилия, имя, отчество, наименование, серия и номер документа, удостоверяющего личность; для международных перевозок – фамилия, другие сведения в соответствии с международными нормами).

Таким образом, электронный билет содержит все необходимые для возмещения расходов работника реквизиты, что и билет на бумажном носителе, поэтому он может быть предъявлен в качестве надлежащего подтверждения расходов организации в целях налогообложения налогом на прибыль.

Рассмотрим позицию официальных органов по данному вопросу.

Так, в письме Минфина России от 02.04.2014 № 03-03-РЗ/14597 указывается, что документом, подтверждающим для целей налогообложения прибыли произведенные расходы на приобретение железнодорожного билета, может служить контрольный купон электронного проездного документа (билета) (выписка из автоматизированной системы управления пассажирскими перевозками на железнодорожном транспорте), полученный в электронном виде по информационно-телекоммуникационной сети. Учитывая изложенное, расходы на приобретение билета в бездокументарной форме (электронный билет) могут быть приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций при условии соответствия расходов критериям, предусмотренным статьей 252 НК РФ.

В письме Минфина России от 07.06.2013 № 03-03-07/21188 разъясняется, что если авиабилет приобретен в бездокументарной форме (электронный билет), то оправдательными документами, подтверждающими расходы на приобретение авиабилета для целей налогообложения, являются сформированная автоматизированной информационной системой оформления воздушных перевозок маршрут/квитанция электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе, в которой указана стоимость перелета, посадочный талон, подтверждающий перелет подотчетного лица по указанному в электронном авиабилете маршруту.

Проанализировав данную позицию Минфина России, можем применить ее к рассматриваемой ситуации. Аналогичная позиция изложена в письмах Минфина России от 19.08.2013 № 03-03-07/33656, от 26.04.2012 № 03-03-04/1, ФНС России от 12.10.2012 № АС-4-2/17308, УФНС России по г. Москве от 07.08.2012 № 16-15/071659@.

Таким образом, исходя из анализа вышеприведенных норм и позиции официальных органов, следует, что если билет и контрольный купон, подтверждающие затраты организации, были утеряны, то последняя в качестве подтверждения расходов для налогообложения налогом на прибыль организации имеет право предоставить билет в бездокументарной форме, то есть электронный. Обращаем внимание, что судебной практики по данному вопросу не сложилось.

Расходы на приобретение билета в бездокументарной форме (электронный билет) могут быть приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций при условии соответствия расходов критериям, предусмотренным статьей 252 НК РФ.



Если организация была реорганизована в форме преобразования, то срок для целей применения подпункта 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ следует исчислять с момента государственной регистрации вновь возникшей организации в результате преобразования.

Реорганизация организации и налогообложение дивидендов

? С какого момента следует начинать исчислять срок для целей применения подпункта 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ, если организация была реорганизована в форме преобразования?

В соответствии с пунктом 1 статьи 57 ГК РФ, реорганизация юридического лица (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) может быть осуществлена по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами.

На основании пункта 4 статьи 57 ГК РФ юридическое лицо считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

В силу пункта 3 статьи 49 ГК РФ правоспособность юридического лица возникает в момент его создания и прекращается в момент внесения записи о его исключении из единого государственного реестра юридических лиц.

Согласно пункту 1 статьи 15 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее – Закон № 129-ФЗ), государственная регистрация юридического лица, создаваемого путем реорганизации, осуществляется регистрирующим органом по месту нахождения реорганизуемого юридического лица.

В пункте 1 статьи 16 Закона № 129-ФЗ установлено, что реорганизация юридического лица в форме преобразования считается завершенной с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица, а преобразованное юридическое лицо – прекратившим свою деятельность.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ, к налоговой базе по налогу на прибыль организаций, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяется налоговая ставка в размере 0% по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

Таким образом, нормы Налогового кодекса РФ не уточняют, с какого именно момента начинает течь срок в целях применения подпункта 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ в случае, если организация – налогоплательщик налога на прибыль организации была реорганизована в форме преобразования. Поэтому необходимо рассматривать данную ситуацию также с позиции норм Гражданского кодекса РФ, регулирующих порядок реорганизации юридических лиц в форме преобразования, а также норм Закона № 129-ФЗ.

Обратимся к позиции официальных органов по рассматриваемой проблеме.

Так, в письме Минфина России от 08.04.2014 № 03-03-РЗ-15941 разъясняется, что при исчислении в целях применения подпункта 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ срока непрерывного владения на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации, созданной в результате преобразования, учитывается срок владения указанным вкладом (долей) с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица. (См. также письма Минфина России от 15.03.2012 № 03-03-06/3/4 и от 11.01.2012 № 03-03-06/1/3).

Таким образом, если организация была реорганизована в форме преобразования, то срок для целей применения подпункта 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ следует исчислять с момента государственной регистрации вновь возникшей организации в результате преобразования. Судебной практики по данному вопросу не сложилось.



К.В. Котов, заместитель начальника отдела ФНС России

Работа в представительстве за границей

- ❓ **Российская компания имеет представительство за границей. В течение года сотрудники компании ездят работать в представительство (оформляются годовые рабочие визы и временный перевод). Представительство само за работу в нем выплачивает сотрудникам заработную плату в местной валюте. Как в этой ситуации исчислять НДФЛ российской компании?**

Согласно положениям статьи 209 НК РФ, объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

- 1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- 2) от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Это означает, что если по итогам налогового периода сотрудники будут признаны налоговыми резидентами Российской Федерации, весь их доход (как полученный от представительства за границей, так и от российской компании) должен облагаться НДФЛ в России. Если же сотрудники будут признаны налоговыми нерезидентами Российской Федерации, в нашей стране должен облагаться НДФЛ только тот доход, который они получили от российской компании. Доходы, полученные физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, от источников, находящихся за пределами России, объектом налогообложения в нашей стране не являются.

Работник – иностранец: уведомление налогового органа

- ❓ **Организация привлекает на работу иностранных граждан. В каком порядке и о каких событиях она должна уведомлять налоговый орган?**

Подпункт 4 пункта 8 статьи 18 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» устанавливает обязанность работодателей (заказчиков работ или услуг) уведомлять налоговый орган по месту своего учета о привлечении и использовании иностранных граждан в 10-дневный срок. Этот срок исчисляется со дня:

- подачи ходатайства о выдаче иностранному гражданину приглашения в целях осуществления трудовой деятельности;
- прибытия иностранного гражданина к месту работы или к месту пребывания;
- получения иностранным гражданином разрешения на работу;
- заключения с иностранным работником в Российской Федерации нового трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг);
- приостановления действия или аннулирования разрешения на привлечение и использование иностранных работников;
- приостановления действия или аннулирования разрешения на работу иностранному гражданину, зарегистрированному в качестве индивидуального предпринимателя;
- аннулирования разрешения на работу иностранному работнику.

Учитывая письмо Федеральной миграционной службы от 20.12.2007 № МС-1/9-25552, данная обязанность работодателей (заказчиков работ или услуг) наступает при наступлении хотя бы одного из перечисленных и в отношении каждого из привлекаемых к осуществлению трудовой деятельности в Российской Федерации иностранных граждан.

В письме ФНС России от 24.08.2007 № ГИ-6-04/676@ приведена примерная форма уведомления (в связи с тем, что форма уведомления не установлена). Однако она предусматривает не все основания, перечисленные в подпункте 4 пункта 8 статьи 18 Закона № 115-ФЗ. Поэтому если организации нужно уведомить налоговый орган, например, об аннулировании разрешения на работу иностранному работнику, она может информировать его в произвольной форме.

Если организации нужно уведомить налоговый орган, например, об аннулировании разрешения на работу иностранному работнику, она может информировать его в произвольной форме.



Представление скорректированных сведений

Что делать, если при представлении сведений по телекоммуникационным каналам связи в протоколе приема выявлены сведения, содержащие ошибки?

В соответствии с пунктом 21 Порядка представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания налога и сумме налога на доходы физических лиц (утв. приказом ФНС России от 16.09.2011 № ММВ-7-3/576@, далее – Порядок), налоговые агенты представляют сведения в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Датой представления сведений в электронном виде считается дата их отправки, зафиксированная в подтверждении даты отправки в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи специализированного оператора связи или налогового органа (п. 4 Порядка).

Пунктом 27 Порядка предусмотрено, что при представлении сведений в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налоговому агенту извещение о получении электронного документа. Это извещение подтверждает факт получения сведений налоговым органом, формируется налоговым органом и заверяется его квалифицированной электронной подписью.

Кроме того, в течение следующего рабочего дня с даты отправки сведений налоговый агент получает подтверждение даты отправки от специализированного оператора связи или налогового органа и извещение о получении от налогового органа (п. 28 Порядка).

Согласно пункту 30 Порядка, представленными считаются сведения, прошедшие форматный контроль и зафиксированные в Реестре, сформированном налоговым органом. В случае представления уточненных сведений в налоговый орган представляются только те сведения, которые скорректированы (п. 5 Порядка).

Таким образом, если при представлении сведений по телекоммуникационным каналам связи в протоколе приема сведений выявлены сведения, содержащие ошибки, то повторно представляются только скорректированные (исправленные) сведения. Весь файл повторно не представляется.

Возмещение морального вреда

Российская Федерация на основании решения Европейского суда по правам человека возместила физическому лицу моральный вред (в установленной судом сумме). Облагается ли эта выплата НДФЛ?

Пункт 3 статьи 217 НК РФ предусматривает, что не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц все виды установленных законодательством Российской Федерации компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных, в частности, с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья.

В соответствии с пунктом 1 статьи 1064 ГК РФ, вред, причиненный личности или имуществу гражданина, подлежит возмещению в полном объеме лицом, причинившим вред.

Если гражданину причинен моральный вред (физические или нравственные страдания) действиями, нарушающими его личные неимущественные права либо посягающими на принадлежащие гражданину нематериальные блага, а также в других случаях, предусмотренных законом, суд может возложить на нарушителя обязанность денежной компенсации указанного вреда. На это указывает статья 151 ГК РФ.

При этом, согласно пункту 2 статьи 1101 ГК РФ, размер компенсации морального вреда определяется судом в зависимости от характера причиненных потерпевшему физических и нравственных страданий, а также степени вины причинителя вреда в случаях, когда вина является основанием возмещения вреда. Ограничений в отношении национальной принадлежности суда, в соответствии с решением которого производится возмещение морального вреда, Гражданский кодекс РФ не содержит.

Ограничений в отношении национальной принадлежности суда, в соответствии с решением которого производится возмещение морального вреда, Гражданский кодекс РФ не содержит.

Согласно пункту 1 статьи 2 ГК РФ, в регулируемых гражданским законодательством отношениях могут участвовать Российская Федерация, субъекты Российской Федерации и муниципальные образования.

Таким образом, сумма возмещения морального вреда, выплаченная физическому лицу Российской Федерацией на основании решения Европейского суда по правам человека, являясь компенсационной выплатой, установленной законодательством Российской Федерации, связанной с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц на основании пункта 3 статьи 217 НК РФ.

Задержка заработной платы

По решению суда с организации была взыскана задолженность по заработной плате и выплачена денежная компенсация за нарушение срока выплаты заработной платы. облагаются ли эти суммы НДФЛ?

Согласно пункту 1 статьи 210 НК РФ, при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, в частности, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло.

Не подлежат налогообложению все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат. Об этом – в пункте 3 статьи 217 НК РФ.

Суммы заработной платы, а также суммы индексации заработной платы, предусмотренные статьей 134 Трудового кодекса РФ, взысканные на основании решения суда с организации в пользу работника, подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц в установленном порядке.

Согласно статье 236 ТК РФ, при нарушении работодателем установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и других выплат, причитающихся работнику, работодатель обязан выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсации) в размере не ниже 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Банка России от не выплаченных в срок сумм за каждый день задержки, начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно.

Таким образом, денежная компенсация, выплачиваемая работодателем на основании решения суда при нарушении установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, предусмотренная статьей 236 ТК РФ, освобождается от налогообложения на основании пункта 3 статьи 217 НК РФ.

Обязанности налогового агента в случае смерти работника

Должна ли организация исполнять обязанности налогового агента в случае выплаты членам семьи умершего работника заработной платы, не полученной этим работником ко дню смерти?

Заработная плата, не полученная ко дню смерти работника, выдается членам его семьи или лицу, находившемуся на иждивении умершего на день его смерти. Так сказано в статье 141 ТК РФ.

Указанное положение корреспондирует статье 1183 ГК РФ о наследовании невыплаченных сумм, предоставленных гражданину в качестве средств к существованию. Согласно пункту 1 данной статьи, право на получение подлежащих выплате наследодателю, но не полученных им при жизни по какой-либо причине сумм заработной платы, приравненных к ней платежей и иных денежных сумм, предоставленных гражданину в качестве средств к существованию, принадлежит проживавшим совместно с умершим членам его семьи, а также его

Не подлежат налогообложению все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат.



нетрудоспособным иждивенцам независимо от того, проживали они совместно с умершим или не проживали.

В силу подпункта 3 пункта 3 статьи 44 НК РФ обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается со смертью физического лица – налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. При этом наследникам вменяется обязанность погашать задолженность умершего лица либо лица, объявленного умершим, только по имущественным налогам и в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя.

На основании пункта 18 статьи 217 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) по НДФЛ доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов.

Следовательно, у организации-работодателя не возникает обязанности налогового агента по удержанию налога на доходы физических лиц с денежных средств, начисленных умершему работнику, а также с указанных сумм при их выплате в установленном порядке членам его семьи.

Пени не могут быть рассчитаны в отношении только части суммы неуплаченного налога на доходы физических лиц, подлежащего уплате налоговым агентом.

Ответственность за неправильную уплату налога

- ❓ **Организация, у которой есть обособленные подразделения, исчислила НДФЛ в отношении доходов работников подразделений и уплатила не в бюджет по месту нахождения подразделений, а в бюджет по своему месту нахождения. Налоговый орган во время проведения выездной налоговой проверки обнаружил это и начислил пени на неперечисленную в нужные бюджеты сумму. Правильно ли это?**

Согласно положениям статьи 58 НК РФ, уплата налога производится разовым перечислением всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах. Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки.

Статьей 75 НК РФ установлено, что пеня за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. При этом положения данной статьи не устанавливают зависимость начисления сумм пеней от нормативов распределения сумм налогов и сборов в доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, установленных бюджетным законодательством Российской Федерации.

Таким образом, пени не могут быть рассчитаны в отношении только части суммы неуплаченного налога на доходы физических лиц, подлежащего уплате налоговым агентом в порядке, определенном пунктом 7 статьи 226 НК РФ.

При рассмотрении вопроса о привлечении к ответственности, предусмотренной статьей 123 НК РФ, налогового агента, который перечислил налог на доходы физических лиц, исчисленный исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам обособленных подразделений, не по месту нахождения обособленного подразделения, необходимо руководствоваться судебной практикой, в том числе постановлением ВАС РФ от 24.03.2009 № 14519/08.

Как отмечается в этом постановлении, Налоговый кодекс РФ не предусматривает ответственности за ненадлежащее исполнение налоговым агентом своих обязанностей, в частности, за нарушение порядка перечисления удержанного налога на доходы физических лиц. Поскольку организация удержала НДФЛ и перечислила его своевременно и в полном объеме, у инспекции не имелось оснований для привлечения организации к налоговой ответственности по статье 123 НК РФ. ☺

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



А.В. Сорокин

Недвижимость унитарного предприятия

? Унитарное предприятие имеет в хозяйственном ведении нежилые здания и сооружения. В отношении части этих объектов недвижимости налоговая база определяется как кадастровая стоимость. Должно ли унитарное предприятие исчислять налог на имущество организаций в отношении этой недвижимости по кадастровой стоимости?

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

Налоговая база по налогу на имущество организаций в отношении основных средств определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения и учитываемого по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации, если иное не установлено пунктом 2 статьи 375 НК РФ. Об этом – в пункте 1 статьи 375 НК РФ.

Пунктом 2 статьи 375 НК РФ установлено, что налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со статьей 378.2 НК РФ.

Если законом соответствующего субъекта Федерации установлены особенности определения налоговой базы по отдельным объектам недвижимого имущества (их перечень приведен в статье 378.2 НК РФ), то в этом субъекте в отношении данных объектов налоговая база определяется как их кадастровая стоимость. Это правило применяется только к тем объектам недвижимости, которые указаны в перечне, определяемом уполномоченным органом исполнительной власти на каждый налоговый период (п. 7 ст. 378.2 НК РФ).

В силу положений подпункта 3 пункта 12 и пункта 13 статьи 378.2 НК РФ порядок налогообложения объектов недвижимого имущества исходя из кадастровой стоимости, установленный статьей 378.2 НК РФ, применяется, в отношении организаций – собственников объектов недвижимого имущества.

Что касается государственных (муниципальных) организаций, за которыми объекты недвижимости закреплены на праве оперативного управления или хозяйственного ведения, то положения статьи 378.2 НК РФ к ним не применяются, поскольку собственником такого имущества признается Российская Федерация, субъекты РФ или муниципальные образования.

Поэтому в отношении имущества, находящегося на балансе государственных (муниципальных) организаций на праве оперативного управления или хозяйственного ведения, применяется общеустановленный главой 30 НК РФ порядок определения налоговой базы исходя из балансовой (остаточной) стоимости объекта недвижимого имущества (п. 1 ст. 375 НК РФ).

Унитарное предприятие не наделено правом собственности на закрепленное за ним собственником имущество (ст. 113 ГК РФ). Следовательно, налог на имущество организаций исчисляется и уплачивается унитарным предприятием исходя из налоговой базы, определенной в соответствии с пунктом 1 статьи 375 НК РФ.

Порядок налогообложения объектов недвижимого имущества исходя из кадастровой стоимости, установленный статьей 378.2 НК РФ, применяется в отношении организаций – собственников объектов недвижимого имущества.



Срок исчисления количества лет, прошедших с года выпуска легкового автомобиля, в отношении которого применяется повышающий коэффициент, исчисляется с года выпуска транспортного средства по налоговый период, за который уплачивается налог.

Расчет транспортного налога

? Разъясните, в каком порядке определяется количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, для целей применения повышающих коэффициентов при расчете транспортного налога на легковые автомобили средней стоимостью от 3 млн руб., при уплате транспортного налога за 2014 год в отношении автомобиля 2014 года выпуска.

В отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн руб. исчисление суммы налога производится с учетом повышающего коэффициента (п. 2 ст. 362 НК РФ):

- 1,1 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 до 5 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло от 2 до 3 лет;
- 1,3 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 до 5 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло от 1 года до 2 лет;
- 1,5 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 до 5 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло не более 1 года;
- 2 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 5 до 10 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло не более 5 лет;
- 3 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 до 15 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло не более 10 лет, а также в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 млн руб., с года выпуска которых прошло не более 20 лет.

Исчисление указанных сроков начинается с года выпуска соответствующего легкового автомобиля. В силу пункта 2 статьи 362 НК РФ срок исчисления количества лет, прошедших с года выпуска легкового автомобиля, в отношении которого применяется повышающий коэффициент, установленный пунктом 2 статьи 362 НК РФ, исчисляется с года выпуска транспортного средства по налоговый период, за который уплачивается налог.

Поэтому при исчислении за 2014 год транспортного налога в отношении легкового автомобиля 2014 года выпуска стоимостью от 3 до 5 млн руб. количество лет, прошедших с года выпуска этого автомобиля, составит не более 1 года. В связи с этим при исчислении транспортного налога за 2014 год применяется повышающий коэффициент 1,5.

В дальнейшем при налогообложении этого автомобиля будет сначала применяться коэффициент 1,3 (в 2015 году), затем – 1,1 (в 2016-м). Начиная с 2017 года, когда с года выпуска автомобиля пройдет больше трех лет, применение коэффициентов прекратится и к автомобилю будет применяться общий порядок налогообложения.



Не признаются объектами налогообложения объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством РФ порядке.

Приспособление объекта культурного наследия для современного использования

? В собственности организации есть объект культурного наследия – здание, в котором проводятся работы по его приспособлению для современного использования, в том числе устанавливаются системы водоснабжения, канализации, отопления, связи и др. Будут ли облагаться налогом на имущество организаций результаты таких работ?

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

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации определены ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н). Согласно пункту 6 ПБУ 6/01, единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

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

Подпунктом 3 пункта 4 статьи 374 НК РФ установлено, что не признаются объектами налогообложения объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством РФ порядке.

Согласно статье 3 Федерального закона от 25.06.2002 № 73-ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации», к объектам культурного наследия относятся объекты недвижимого имущества со связанными с ними произведениями живописи, скульптуры, декоративно-прикладного искусства, объектами науки и техники и иными предметами материальной культуры, возникшие в результате исторических событий, представляющие собой ценность с точки зрения истории, археологии, архитектуры, градостроительства, искусства, науки и техники, эстетики, этнологии или антропологии, социальной культуры и являющиеся свидетельством эпох и цивилизаций, подлинными источниками информации о зарождении и развитии культуры.

Сохранение объекта культурного наследия предусматривает направленные на обеспечение физической сохранности объекта культурного наследия ремонтно-реставрационные работы, в том числе консервацию объекта культурного наследия, ремонт памятника, реставрацию памятника или ансамбля, приспособление объекта культурного наследия для современного использования, а также научно-исследовательские, изыскательские, проектные и производственные работы, научно-методическое руководство, технический и авторский надзор. Так сказано в статье 40 Закона № 73-ФЗ.

Кроме того, из Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений» следует, что здание – это результат строительства, представляющий собой объемную строительную систему, имеющую надземную и (или) подземную части, включающую в себя помещения, сети инженерно-технического обеспечения (совокупность трубопроводов, коммуникаций и других сооружений, предназначенных для инженерно-технического обеспечения зданий и сооружений), системы инженерно-технического обеспечения



Сумма авансового платежа по налогу на имущество организаций за 9 месяцев 2014 года исчисляется как 1/4 кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

(водоснабжения, канализации, отопления, вентиляции, кондиционирования воздуха, газоснабжения, электроснабжения, связи, информатизации, диспетчеризации, мусороудаления, вертикального транспорта (лифты, эскалаторы, безопасности).

Таким образом, подпункт 3 пункта 4 статьи 374 НК РФ применяется в отношении здания – объекта культурного наследия, которое после проведения работ будет включать в себя сети и системы инженерно-технического обеспечения.

Налог на имущество организаций для плательщиков ЕНВД

- ❓ **С 1 июля 2014 года плательщики ЕНВД должны уплачивать налог на имущество организаций в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость. В каком порядке должен быть рассчитан авансовый платеж и налог по итогам 2014 года?**

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности применяется организациями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах. На это указывает статья 346.26 НК РФ.

До вступления в силу Федерального закона от 02.04.2014 № 52-ФЗ в силу пункта 4 статьи 346.12 НК РФ применение ЕНВД организациями предусматривало их освобождение от обязанности уплачивать налог на имущество организаций в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

Пункт 3 статьи 2 Закона № 52-ФЗ внес изменения в абзац 1 пункта 4 статьи 346.26 НК РФ. Согласно этим изменениям, плательщики ЕНВД должны уплачивать налог на имущество организаций в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость. Новые положения вступают в силу с 1 июля 2014 года.

Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу на имущество организаций в отношении имущества, по которому налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, осуществляется в порядке, предусмотренном статьей 382 НК РФ, с учетом особенностей, установленных пунктом 12 статьи 378.2 НК РФ.

Учитывая положения указанных статей, сумма авансового платежа по налогу на имущество организаций за 9 месяцев 2014 года исчисляется как 1/4 кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

Сумма налога на имущество организаций за 2014 год должна исчисляться за период с 1 июля 2014 года по 31 декабря 2014 года как 1/2 кадастровой стоимости объекта недвижимости по состоянию на 1 января 2014 года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку, за минусом исчисленной суммы авансового платежа за 9 месяцев 2014 года.

Закон субъекта РФ, устанавливающий особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости, указанных в подпунктах 1 и 2 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ, может быть принят только после утверждения субъектом Федерации в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ не позднее 1 числа очередного налогового периода по налогу на имущество организаций определяет на этот налоговый период перечень объектов недвижимого имущества, указанных в подпунктах 1 и 2 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ (далее – Перечень объектов недвижимого имущества), направляет его в налоговые органы по месту нахождения соответствующих объектов и размещает на своем официальном сайте или на официальном сайте субъекта РФ. Это следует из пункта 7 статьи 378.2 НК РФ.

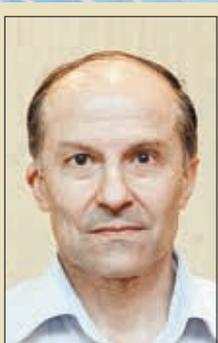
Поэтому положения статьи 378.2 НК РФ во взаимосвязи с пунктом 3 статьи 2 Закона № 52-ФЗ применяются организациями – собственниками, применяющими ЕНВД, с 1 июля 2014 года в отношении объектов недвижимого имущества, включенных соответствующим субъектом РФ в Перечень объектов недвижимого имущества не позднее 1 января 2014 года.



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

Курсовые и суммовые разницы: правовая основа и бухгалтерский учет

В связи с ростом и нестабильностью курса иностранной валюты снова стали получать широкое распространение договоры в так называемых условных единицах (у.е.). Кроме того, с 2015 года в рамках сближения налогового учета с бухгалтерским в главе 25 НК РФ упраздняется понятие суммовых разниц, которые также будут именоваться курсовыми, и, соответственно, при возникновении их по договорам, заключенным с 2015 года, они станут учитываться по тем же (за небольшим исключением) правилам, что и нынешние курсовые разницы. Мы начинаем цикл статей, посвященных учету курсовых и суммовых разниц.



А.М. Рабинович

Гражданско-правовые основы расчетов по договорам с ценой в иностранной валюте

По общему правилу денежные обязательства должны быть выражены в рублях (п. 1 ст. 317 ГК РФ). В то же время в денежном обязательстве может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах (эю, «специальных правах заимствования» и др.).

В последнем случае подлежащая уплате в рублях сумма 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 (п. 2 ст. 317 ГК РФ). Обратим в этом определении внимание на два обстоятельства. Во-первых, роль условных единиц отводится не иностранной валюте, а эю (предшественник нынешнего евро) и «специальным правам заимствования» (СПЗ), которые, будучи «виртуальным» инструментом МВФ, служат средством исчисления сумм межгосударственных расчетов. И по отношению к ним Банк России также определял (а по отношению к СПЗ и сейчас определяет) курс рубля. Но сегодня на практике под условной единицей понимается только «реальная» иностранная валюта – доллар, евро и т.д., по курсу которой определяется рублевая сумма расчетов.

Во-вторых, рублевая сумма платежа может определяться не только по официальному курсу соответствующей

валюты или условных денежных единиц на день платежа, но и по иному курсу, установленному договором.

Использование иностранной валюты, а также платежных документов в иностранной валюте при осуществлении расчетов на территории Российской Федерации по обязательствам допускается в случаях, в порядке и на условиях, определенных законом или в установленном им порядке (п. 3 ст. 317 ГК РФ). Основным таким законом является Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Важные положения о расчетах по договорам, цена которых определена в иностранной валюте, сформулированы в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 04.11.2002 «О применении арбитражными судами статей 140 и 317 Гражданского кодекса Российской Федерации». В нем различаются валюта долга и валюта платежа.

Валюта долга – это то, в чем номинировано, номинально выражено обязательство по договору. Например, в договоре указано, что стоимость поставляемого товара составляет 1000 долларов США. Доллары – это и есть валюта долга, независимо от того, в чем – 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 лишь роль условных единиц, то есть не является валютой реального платежа, все равно должна считаться иностранная валюта.

Если в пункте 7 ПБУ 3/2006 объект не назван, значит, пересчитывать его стоимость в рубли нужно единожды на дату совершения первой операции с ним, если назван – пересчет осуществляется неоднократно.

Основы бухгалтерского учета валютных активов и обязательств

Порядок бухгалтерского учета соответствующих операций установлен ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н).

Как видно уже из названия, это ПБУ, вслед за Гражданским кодексом РФ, не делит обязательства в иностранной валюте на те, что будут оплачиваться в этой валюте, и те, что будут оплачиваться в рублях (хотя в рамках профессионального жаргона во втором случае мы обычно говорим об обязательствах в условных единицах).

Для целей бухучета это все – обязательства, выраженные в иностранной валюте. То же самое касается активов, приобретенных по договорам, валютой долга которых была иностранная валюта: даже при оплате в рублях будет считаться, что стоимость актива выражена в иностранной валюте.

При этом в бухгалтерском учете (как, напомним, и для целей налогообложения) все валютные активы и обязательства отражаются только в рублях, поэтому их нужно пересчитывать в рубли на определенную дату и по определенному курсу. А поскольку курс постоянно меняется, возникают курсовые разницы. Если расчеты производятся в валюте, то в бухгалтерском учете одновременно с рублевой суммой операции нужно указывать и сумму в валюте.

В пункте 7 ПБУ 3/2006 перечислены выраженные в иностранной валюте объекты, стоимость которых подлежит пересчету не только на дату совершения операции, но и на каждую отчетную дату, а также при их списании с учета:

- денежные знаки в кассе организации;
- средства на банковских счетах (банковских вкладах);
- денежные и платежные документы;
- ценные бумаги (за исключением акций);
- средства в расчетах, включая средства по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков).

Поэтому если в пункте 7 ПБУ 3/2006 объект не назван, значит, пересчитывать его стоимость в рубли нужно единожды на дату совершения первой операции с ним, если назван – пересчет

осуществляется неоднократно. Это первое проверочное правило.

Второе проверочное правило: пересчету на отчетную дату подлежат («курсыются») только денежные активы и обязательства. Определить, какие активы или обязательства перед вами – денежные или неденежные, поможет стандарт МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных валютных курсов», который в значительной мере воспроизведен в ПБУ 3/2006.

Денежные («монетарные» в терминологии пункта 16 МСФО (IAS) 21) активы и обязательства – это те, которые предполагают получение или расходование определенной (фиксированной) или определенной по неким правилам денежной суммы. Соответственно, неденежные активы и обязательства предполагают поступление или выбытие товаров, работ или услуг или не поддающейся предварительному определению суммы денег.

И сразу становится понятно, почему в бухгалтерском учете не переоцениваются, например, авансы или задатки (пункты 7,9,10 ПБУ 3/2006). Это неденежный актив для покупателя и неденежное обязательство для продавца. Покупатель рассчитывает на поставку товара, который он оплатил авансом, а продавец готовится этот товар поставить.

Почему переоцениваются все ценные бумаги, кроме акций? Потому что сумма, которую можно будет получить по векселю и облигации, известна или может быть рассчитана (следовательно, они – денежный актив), а вот сколько денежных средств поступит в качестве дивидендов по акциям (если вообще поступит), заранее определить невозможно. А раз фиксированная денежная сумма неизвестна, то акция – это неденежный актив с точки зрения МСФО (IAS) 21.

Именно поэтому акции, номинированные в валюте, переоценивать на отчетную дату не нужно. По этой же причине не переоцениваются и доли участников в обществах с ограниченной ответственностью.

В то же время сумму, потраченную на приобретение с дисконтом дебиторской задолженности по сделке уступки требования, надо переоценивать на отчетную дату (письмо Минфина России от 29.01.2008 № 07-05-06/18). Ведь несмотря на то что эта сумма учитывается не на счете учета расчетов, а на счете 58 «Финансовые вложения», она в терминологии пункта 7 ПБУ 3/2006 является для нового кредитора одновременно и «средствами в расчетах», которые подлежат переоценке.

Указанные в пункте 9 ПБУ 3/2006 основные средства, нематериальные и другие внеоборотные активы, например, положительные результаты НИОКР, материально-производственные запасы и иные активы, не перечисленные в пункте 7 ПБУ 3/2006, а также средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков пересчитываются в рубли только один раз – по курсу, действовавшему на дату принятия к бухгалтерскому учету, и впоследствии при изменении на отчетную дату или дату списания с учета курса соответствующей иностранной валюты их стоимость не изменяется (п. 10 ПБУ 3/2006).

Итак, всякий раз, когда бухгалтер сомневается: переоценивать или не переоценивать на отчетную дату или при выбытии (погашении) активы или обязательства, которые не упоминаются в ПБУ 3/2006, он должен проверить, денежные они или нет. Например, расходы будущих периодов, учтенные на одноименном счете 97, не переоцениваются, а оценочные обязательства, отраженные по счету 96 «Резервы предстоящих расходов», переоцениваются, поскольку первые – это неденежный актив, а вторые – денежное обязательство.

Отдельной, общей для бухгалтерского учета и налогообложения проблемой является правильное определение даты принятия к учету и списания с учета активов и обязательств, отражения доходов и расходов, выраженных в иностранной валюте. От выбранной даты зависит примененный для пересчета курс валюты, а значит, и обоснованность определенной посредством его стоимости.

Не вдаваясь в анализ этой проблемы, назовем некоторые из таких дат:

- дата признания расходов на строительно-монтажные работы, выполненные подрядчиком;
- дата операции при реализации (приобретении) недвижимости;
- дата признания неполученной части кредита, указанной в договоре;
- дата списания задолженности с истекшим сроком исковой давности;
- дата принятия к учету импортных товаров и отражения выручки от реализации товаров на экспорт.

Поскольку все активы и обязательства, приобретенные и возникающие по договорам, валютой долга по которым является иностранная валюта, квалифицируются ПБУ 3/2006 (независимо от валюты платежа по этим договорам) выраженными в иностранной валюте, то и разницы,

возникающие при пересчете стоимости таких активов и обязательств, ПБУ 3/2006 (опять-таки независимо от того, производится платеж в рублях или в иностранной валюте) считает имеющими одинаковую природу и именуется одним термином – курсовые (п. 3 ПБУ 3/2006).

Как и Гражданский кодекс РФ, ПБУ 3/2006 допускает, что при расчетах по рассматриваемым договорам в рублях (то есть когда иностранная валюта играет роль условных денежных единиц) оценка и переоценка стоимости активов и величины обязательств, выраженных в иностранной валюте, может производиться не только по официальному курсу валюты (курсу Центрального банка России), но и исходя из курса, установленного условиями договора (п. 5 ПБУ 3/2006). Например, курс ЦБ РФ плюс 2%.

Оформление первичных документов по договорам, выраженным в иностранной валюте

Чтобы соответствовать требованиям бухгалтерского и налогового законодательства, первичные документы должны содержать все необходимые реквизиты, в том числе денежный измеритель хозяйственной операции. При этом бухгалтерский учет должен вестись в рублях (подп. 5 п. 2 ст. 9, пункты 2, 3 ст. 12 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, п. 1 ст. 252, ст. 313 НК РФ).

Следует ли из этого, что первичные документы должны оформляться исключительно в рублях? И будет ли нарушением указание в них валюты или условной денежной единицы как денежного измерителя? Когда обязательным было применение унифицированных форм первичных документов, Минфин России совершенно правильно писал, что такие документы, в которых есть реквизит «руб., рубли», не может заполняться только в иностранной валюте или условных единицах (письмо от 12.01.2007 № 03-03-04/1/866).

Налоговые органы также считали, что и документы неунифицированной формы, например, акт выполненных работ, оказанных услуг, не могут составляться в иностранной валюте (условных единицах). Причем одним из скрытых мотивов такой позиции было нежелание давать дополнительное основание для составления счетов-фактур в условных единицах, против которых возражала ФНС России, но не была поддержана в этом Минфином России (п. 1 письма ФНС России 24.08.2009

Чтобы соответствовать требованиям бухгалтерского и налогового законодательства, первичные документы должны содержать все необходимые реквизиты, в том числе денежный измеритель хозяйственной операции.

С 1 января 2013 года организация может применять для оформления любых хозяйственных операций самостоятельно разработанные формы документов.

№ 3-1-07/674, письмо Минфина России от 07.06.2010 № 03-07-09/35).

Суды в ответ на позицию налоговых органов о первичных документах в условных единицах указывали, что закон «О бухгалтерском учете» не определяет, в какой валюте должен быть выражен показатель «денежный измеритель хозяйственной операции». При этом наличие в акте в качестве единицы измерения только иностранной валюты никак не мешает ведению учета в рублях (постановления ФАС Московского округа от 19.08.2009 № КА-А40/7963-09, от 20.05.2008 № КА-А41/4076-08, от 11.04.2008 № А41-К2-17853/07, от 21.01.2008 № КА-А41/14395-07 и др.).

Под влиянием судебной практики согласилось с правомерностью оформления первичных документов в условных единицах и УФНС России по г. Москве (письма от 18.12.2009 16-15/134038@, от 04.12.2009 № 16-15/128350).

С 1 января 2013 года организация может применять для оформления любых хозяйственных операций самостоятельно разработанные формы документов (п. 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ). То есть при необходимости, казалось бы, уже ничто не мешает ей безбоязненно указывать в первичных документах стоимость операции только в иностранной валюте (условных денежных единицах), в том числе и в используемом только в этом качестве (код статуса 2) универсальном передаточном документе.

Однако недавно УФНС России по Московской области повторило ранее уже отвергнутый его московскими коллегами вывод о том, что в первичных документах, принимаемых к бухгалтерскому учету, должна быть указана стоимость товаров, выраженная в рублях, что составление отгрузочных документов в условных единицах является неправомерным (письмо от 28.02.2014 № 16/10933 опубликовано в газете «Учет. Налоги. Право», 2014, № 12, в справочных правовых системах и в сети Интернет не размещено). Аргументация – прежняя, неоднократно рассмотренная и не принятая судами, но только со ссылкой не на прежний, а на новый закон «О бухгалтерском учете»: денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в рублях, стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли.

Как и чем выполнению этих норм препятствует наличие первичных документов

в условных единицах, путем пересчета которых по требуемому курсу определяется рублевая стоимость объекта бухгалтерского (и налогового) учета на момент принятия его к учету для последующего учета этого объекта в рублях, совершенно не ясно. Кроме того, позиция УФНС России по Московской области затрудняет выполнение организацией приводимых в письме норм ПБУ 3/2006 об определении (пересчете) рублевой стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, на дату принятия к учету.

Представьте: по расчету стоимость актива 100 руб., а по отгрузочным документам – 80 или 120 руб. После регулирования разницы бухгалтерской справкой имеем два документа вместо одной бухгалтерской справки на определение стоимости. В каком из этих двух случаев бухгалтеру и налоговому инспектору легче запутаться, труднее вести учет и проверить?

Невозможность составления первичных документов в условных единицах не следует и из введенного с 2012 года запрета на выставление по договорам в условных единицах счетов-фактур в условных единицах (подп. «м» п. 1 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137). Составление первичных документов и счетов-фактур регулируется разными правилами, и прямой увязки между ними не предусмотрено.

Правда, ФНС России, всегда считавшая, что раз счета-фактуры составляются на основе первичных документов, то и единица измерения в них должна быть та же, что и в первичных документах, может теперь «реверсировать» эту логику: раз счета-фактуры по договорам в условных единицах должны быть только в рублях, то такими же должны быть и лежащие в основе этих счетов-фактур первичные документы. Нормативного обоснования такой ход мысли, как представляется, не имеет.

В то же время «де-факто» именно он закреплен в универсальном передаточном документе, базирующемся на счете-фактуре. Поэтому организации, желающие (на взгляд автора – правомерно) составлять документы по договорам в условных единицах не в рублях, должны применять универсальный передаточный документ только со статусом 2 или составлять первичные документы по собственным, определенным в установленном порядке формам, не содержащим реквизита «руб.». 

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

Экспортные операции от «А» до «Я»

Мы завершаем цикл статей, посвященных тонкостям учета экспортных операций¹. В этот раз рассмотрим порядок составления счетов-фактур и ведения книг покупок и продаж, а также бухгалтерский учет при осуществлении операций, облагаемых НДС по ставке 0%.

Регистрация выставленных счетов-фактур в книге продаж осуществляется, когда возникает обязанность по исчислению НДС в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Порядок составления счетов-фактур, ведение книги покупок и книги продаж

В соответствии с пунктом 3 статьи 169 НК РФ, счет-фактура выписывается плательщиком НДС при реализации товаров во всех случаях, за исключением указанных в пункте 4 статьи 169 НК РФ. Реализация товаров на экспорт таким исключением не является.

Экспортер выставляет покупателю счет-фактуру в общеустановленном порядке. Согласно пункту 3 статьи 168 НК РФ, счет-фактура составляется не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара. Следовательно, в течение указанного периода после отгрузки товара необходимо выписать счет-фактуру, в котором ставка НДС указывается в размере 0% независимо от наличия у организации документов, обосновывающих правомочность применения этой ставки.

Составленный счет-фактура регистрируется в журнале выставленных счетов-фактур, но не регистрируется пока в книге продаж.

Согласно пункту 3 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137, далее – Постановление № 1137), счета-фактуры регистрируются в журнале по дате их выставления.

При этом регистрация выставленных счетов-фактур в книге продаж осуществляется, когда возникает обязанность по исчислению НДС в соответствии с Налоговым кодексом РФ. На это указывает пункт 3 Правил ведения книги продаж (утв. Постановлением № 1137).

Если в установленный срок необходимый пакет документов собран, то моментом определения налоговой базы по товарам, реализованным на экспорт,

является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ (п. 9 ст. 167 НК РФ). В этом случае счет-фактура, в котором ставка НДС указывается в размере 0%, регистрируется в книге продаж за этот квартал.

Если пакет документов не собран, то моментом определения налоговой базы является день отгрузки товаров. При этом применяется ставка НДС 18% или 10% и ранее составленный со ставкой 0% счет-фактура не может быть зарегистрирован в книге продаж.

Глава 21 НК РФ не устанавливает обязанность налогоплательщика повторно составлять счет-фактуру в случае начисления НДС по неподтвержденному экспорту. Однако согласно пункту 3 статьи 169 НК РФ, а также пункту 4 Порядка заполнения налоговой декларации по НДС (утв. приказом Минфина России от 15.10.2009 № 104н), декларация по НДС составляется на основании книг продаж, книг покупок и данных регистров бухгалтерского учета налогоплательщика за соответствующий период.

Кроме того, согласно пунктам 2 и 3 Правил ведения книги продаж, во всех случаях, когда возникает обязанность по исчислению НДС в соответствии с Налоговым кодексом РФ, в книге продаж в хронологическом порядке регистрируются выписанные счета-фактуры.

Поэтому на 181-й календарный день после отгрузки товара выписывается в одном экземпляре новый счет-фактура с реализацией, облагаемой по ставке 10% или 18%. Он регистрируется в книге продаж на дату фактической отгрузки товаров на экспорт (используется дополнительный лист книги продаж). При этом выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки (передачи) товаров.

Постановление № 1137 не содержит норм, устанавливающих специальный

¹ Статьи из этого цикла читайте в журналах «Вестник бухгалтера Московского региона», 2014, № 1, 2 и 3. – Прим. ред.

порядок регистрации в книге покупок счетов-фактур по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления экспортных операций. Поэтому нужно руководствоваться общим порядком. Счета-фактуры по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления экспортных операций, подлежат регистрации в книге покупок за тот квартал, в котором возникает право на вычет.

«Входной» НДС по экспортным операциям принимается к вычету на момент определения налоговой базы, то есть на последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, либо на день отгрузки товаров, если полный пакет документов не собран в установленный срок.

Согласно пункту 13 Правил ведения книги покупок (утв. Постановлением № 1137), при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав для производства и (или) реализации товаров, операции по реализации которых облагаются по различным налоговым ставкам, регистрация счета-фактуры в книге покупок производится на сумму, на которую налогоплательщик получает право на вычет и которая определяется в порядке ведения раздельного учета в отношении операций, облагаемых по ставкам 0% и 18% (10%), утвержденным учетной политикой налогоплательщика.

В соответствии с разъяснениями Минфина России, нормами 21 главы НК РФ представление в налоговые органы в пакете документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки НДС при реализации товаров на экспорт, счетов-фактур, выставленных экспортерами товаров их покупателям, не предусмотрено (см. письмо Минфина России от 10.04.2013 № 03-07-08/11874).

Вместе с тем арбитражная практика свидетельствует о попытках налоговых органов отказать в подтверждении нулевой ставки из-за ошибок, допущенных при оформлении счетов-фактур экспортерами (отсутствие номера платежно-расчетного документа при получении предоплаты от иностранного покупателя, неверное указание грузоотправителя или грузополучателя, указание ставки «Без НДС» вместо «0%»).

Суды в таких ситуациях встают на сторону налогоплательщиков, указывая, что статьей 165 НК РФ предусмотрен закрытый перечень документов,

подтверждающих обоснованность применения ставки 0%, при этом к указанным документам счет-фактура продавца не относится.

Дефекты счетов-фактур, перечисленные в статье 169 НК РФ и препятствующие получению налогоплательщиком налогового вычета, касаются лишь «входящих» счетов-фактур, на что прямо указано в пунктах 1, 2 данной статьи. Следовательно, ошибки в выставленных продавцом счетах-фактурах не могут являться основанием для отказа в предоставлении ему налогового вычета по приобретенному и впоследствии экспортированному товару (постановление ФАС Центрального округа от 16.01.2012 № Ф10-4897/11 по делу № А08-10185/2009-1).

Бухгалтерский учет

При осуществлении операций по реализации товаров как на внутреннем рынке, так и на экспорт к счету 19 целесообразно открыть соответствующие субсчета:

- субсчет «НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций по реализации, облагаемых НДС по ставке 0%»;
- субсчет «НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций по реализации, облагаемых НДС по ставке 18% (10%)».

Если изначально известно, для каких целей приобретается товар (работа, услуга), то сумма НДС сразу отражается на соответствующем субсчете. В ином случае сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) отражается на общем субсчете «НДС по товарам (работам, услугам), подлежащий распределению в связи с осуществлением операций, облагаемых по ставкам 0% и 18% (10%)» и по окончании налогового периода распределяется между соответствующими субсчетами в соответствии с принятой в организации методикой ведения раздельного учета.

В дальнейшем субсчет счета 19 «НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций по реализации, облагаемых НДС по ставке 0%» будет закрываться на счет 68, субсчет «Расчеты по НДС» в особом порядке – в периодах определения налоговой базы по НДС для операций, облагаемых НДС по ставке 0%.

Счета-фактуры по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления экспортных операций, подлежат регистрации в книге покупок за тот квартал, в котором возникает право на вычет.

В случае если восстанавливается сумма НДС, ранее правомерно принятая к вычету, то в учете это отражается следующей записью:

Дебет 19 Кредит 68, субсчет «Налог на добавленную стоимость» – восстановлен НДС в связи с реализацией товара на экспорт.

Следующий вопрос, в каком порядке на счетах бухгалтерского учета отражается сумма НДС, исчисленная с экспортной выручки в связи с тем, что налогоплательщик в установленный срок (в течение 180 календарных дней) не собрал полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки НДС. В описанной ситуации традиционная запись по отражению в бухгалтерском учете суммы НДС, начисленной с выручки по реализации товаров (работ, услуг) (Дебет 90-3 Кредит 68), не применяется, поскольку источником начисления НДС являются собственные средства налогоплательщика.

Минфин России в письме от 27.05.2003 № 16-00-14/177 предложил отразить данную сумму по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС к возмещению» в корреспонденции с кредитом этого же счета, субсчет «НДС к начислению». В случае неподтверждения налогоплательщиком обоснованности применения налоговой ставки в размере 0% суммы НДС, отраженные по дебету счета 68, субсчет «НДС к возмещению», списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

На практике организации редко следуют названным рекомендациям Минфина России, поскольку такое использование субсчета «НДС к возмещению» счета 68 ведет к искажению сведений о расчетах с бюджетом.

Счет 68 кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) к внесению в бюджеты. По дебету этого счета отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы НДС, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Следовательно, остаток по счету 68 должен показывать реальную задолженность перед бюджетом либо переплату по налогам (аналитический учет по счету 68 ведется по видам налогов). А использование записи Дебет 68 Кредит 68 и дальнейшая уплата налога приведут к отражению в учете несуществующей

задолженности бюджета перед налогоплательщиком.

При начислении НДС с неподтвержденного экспорта у налогоплательщика возникает право на его вычет, которое может быть реализовано при условии сбора необходимых документов в соответствующие сроки.

Следует ли такое право считать активом? Да, если у организации есть уверенность, что пакет документов будет собран. В таком случае право на вычет, которое планируется подтвердить, можно отразить по дебету счета 19. При реализации данного права в учете делается запись: Дебет 68-НДС Кредит 19. Если же документы собрать не удастся, НДС со счета 19 списывается в дебет счета 91, субсчет 91-2 (причем сделать это нужно тогда, когда появляется информация о невозможности сбора пакета документов, не дожидаясь окончания трехлетнего срока, в течение которого можно заявить право на вычет).

Если организация знает или предполагает, что пакет документов собрать не удастся (другими словами, имеется уверенность в том, что актив не принесет в будущем экономические выгоды), считаем, что актив в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности не признается. Исчисленную сумму налога в этом случае следует сразу же включить в состав прочих расходов (Дебет 91-2 Кредит 68-НДС).

Не имея возможности вернуть НДС из бюджета (если пакет документов не собран в соответствующие сроки), налогоплательщик заинтересован в том, чтобы данную сумму налога (уплаченную за счет собственных средств, ведь иностранному партнеру она не предъявляется) включить в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Можно ли это сделать?

По мнению Минфина России, суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком за счет собственных средств по неподтвержденному экспорту, не уменьшают базу по налогу на прибыль на основании статьи 252 и пункта 19 статьи 270 НК РФ (письма от 29.11.2007 № 03-03-05/258, от 17.07.2007 № 03-03-06/1/498 и от 22.01.2007 № 03-03-06/1/17). Аналогичные выводы содержит письмо УФНС России по г. Москве от 20.05.2011 № 16-15/049561@.

Долгое время в судебной практике отсутствовал единый подход в отношении возможности учета в расходах сумм

При начислении НДС с неподтвержденного экспорта у налогоплательщика возникает право на его вычет, которое может быть реализовано при условии сбора необходимых документов в соответствующие сроки.

НДС, начисленных и уплаченных в бюджет при неподтверждении ставки 0%. Некоторые судьи соглашались с позицией ведомств и отказывали компаниям в возможности учета таких расходов при налогообложении прибыли. Например, постановление ФАС Московского округа от 08.10.2012 по делу № А40-136146/11-107-569, которым были оставлены без изменения Решение Арбитражного суда г. Москвы от 05.04.2012 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2012 по тому же делу. Суды исходили из следующего.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ, суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ порядке, учитываются в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Это не касается налогов и сборов, перечисленных в статье 270 НК РФ.

В пункте 19 статьи 270 НК РФ указано, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Исчерпывающий перечень случаев, когда НДС может быть учтен в составе налоговых расходов, приведен в пункте 2 статьи 170 НК РФ. Исчисленный по неподтвержденному экспорту НДС в этот список не попал, поэтому не учитывается в целях налогообложения прибыли на основании пункта 19 статьи 270 НК РФ.

Президиум ВАС РФ (постановление от 09.04.2013 № 15047/12) поставил точку в этом споре. В постановлении указано, что согласно общему правилу сумма НДС, исчисленная налогоплательщиком по совершенным им операциям, признаваемым объектом налогообложения, подлежит уменьшению на налоговые вычеты (п. 1 ст. 171 НК РФ). В качестве исключения из этого правила в пункте 2 статьи 170 НК РФ определен перечень случаев, когда «входной» НДС учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг). Это имеет место в силу либо статуса приобретателя (если покупатель не является плательщиком НДС или освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика), либо характера совершаемых им операций

(если данные операции не признаются объектом налогообложения, освобождены от налогообложения или местом их совершения не признается территория РФ), для которых приобретены указанные товары (работы, услуги).

Таким образом, названная норма, наряду со статьей 171 НК РФ, определяет правила в отношении не «исходящего», а «входного» НДС – налога, уплачиваемого налогоплательщиком как покупателем или заказчиком контрагенту при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав либо при ввозе товаров на территорию РФ. В связи с этим ссылка судов на положения пункта 2 статьи 170 НК РФ в обоснование позиции о невозможности учета в составе налоговых расходов спорных сумм НДС, исчисленных обществом как налогоплательщиком по операциям реализации, ошибочна. Более того, обозначенный пункт, определяя судьбу «входного» НДС, закрепляет положения, являющиеся исключением из общего правила о заявлении данного налога к вычету, а не из правила, предусмотренного пунктом 19 статьи 270 НК РФ. Последний применяется в отношении «исходящего» НДС, исчисленного налогоплательщиком по операциям реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В силу пункта 1 статьи 168 НК РФ при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), передаче имущественных прав дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав налогоплательщик обязан предъявить к уплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму НДС. В свою очередь, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль суммы НДС, полученные от покупателей товаров (работ, услуг), не учитываются при определении размера дохода от реализации (п. 1 ст. 248 НК РФ) и, как следствие, не включаются в состав расходов (п. 19 ст. 270 НК РФ).

В отличие от изложенного регулирования, НДС, исчисляемый налогоплательщиком с неподтвержденного экспорта, дополнительно покупателю не предъявляется, поэтому уплачивается в бюджет за счет собственных средств. Следовательно, в рассматриваемой ситуации пункт 19 статьи 270 НК РФ не применяется (его действие распространяется на суммы налога, предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров

Если организация знает или предполагает, что пакет документов собрать не удастся (другими словами, имеется уверенность в том, что актив не принесет в будущем экономические выгоды), актив в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности не признается.

Счета-фактуры по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления экспортных операций, подлежат регистрации в книге покупок за тот квартал, в котором возникает право на вычет.

(работ, услуг), имущественных прав). В части НДС, исчисленного по ставке 18 или 10% в связи с неподтверждением права на применение нулевой ставки, подлежит применению подпункт 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ об учете названных сумм налога в составе расходов.

Таким образом, по мнению высших арбитров, если налогоплательщик своевременно не подтвердил нулевую ставку НДС и уплатил налог по общей ставке 18% (10%), указанные суммы он вправе включить в прочие расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Однако в рассматриваемом деле суд отказал налогоплательщику в признании спорных расходов, поскольку он нарушил предусмотренный пунктом 7 статьи 78 НК РФ трехлетний срок, исчисляемый с даты уплаты налога, в течение которого может быть подано заявление о возврате или о зачете излишне уплаченной суммы налога.

Дело в том, что налогоплательщик включил суммы НДС, уплаченные им по неподтвержденному экспорту за счет собственных средств, в состав расходов того налогового периода, в котором истек

трехлетний срок, в течение которого налогоплательщиком могло быть подтверждено право на применение ставки 0%.

При применении метода начисления датой осуществления расходов в виде сумм налогов признается дата их начисления (подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ). По мнению Президиума ВАС РФ, исчисленные по неподтвержденному экспорту суммы НДС подлежат включению в состав налоговых расходов в периоде, когда истек 180-дневный срок. Фактически именно в этот момент налог начисляется.

Даже если организация изначально знает, что у нее нет возможности собрать полный пакет необходимых документов, отказаться от применения нулевой ставки НДС в момент отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) она не может. Это связано с тем, что налоговая ставка, в том числе нулевая ставка по НДС, является обязательным элементом налогообложения (п. 1 ст. 17 НК РФ). При этом налогоплательщик не может применять ее произвольно (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее использования (п. 3 Определения КС РФ от 15.05.2007 № 372-О-П). ☑



Аудиторская фирма «СТЕК»

Аудиторские услуги

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

Консультационные услуги

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

Россия | 115184 | г. Москва | ул. Б. Татарская, 35

Тел./факс: + 7 (495) 921 23 24

stek@stekaudit.ru

www.stekaudit.ru

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

Новые квалификационные требования к внутренним контролерам

Работники, занимающие должности внутренних контролеров, должны обладать определенным набором знаний и навыков. Они четко регламентированы для работников организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, определенные законодательством о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.



Л.В. Чхутиашвили

Статья 19 Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете» предписывает организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых хозяйственных операций всем экономическим субъектам.

Если финансовая отчетность компании подлежит обязательному аудиту, внутренний контроль должен затрагивать не только факты хозяйственной жизни. Контролировать нужно ведение бухгалтерского учета, составление отчетности, а в сроки, установленные национальными стандартами бухгалтерского учета, нужно проводить ревизию сделок, событий, операций, которые влияют на финансовое положение коммерческих организаций, финансовые результаты их деятельности и движение денежных средств.

Внутренний контроль в обязательном порядке должен быть в организациях, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, предусмотренные законодательством о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма (ст. 3 Федерального закона № 115-ФЗ от 07.08.2001 «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», далее – Закон № 115-ФЗ).

Совсем недавно вышло в свет новое постановление Правительства РФ № 492 от 29.05.2014 «О квалификационных требованиях к специальным должностным лицам, ответственным

за реализацию правил внутреннего контроля, а также требованиях к подготовке и обучению кадров, идентификации клиентов, выгодоприобретателей в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма и признания утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации».

Эти квалификационные требования касаются прежде всего специальных должностных лиц организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, ответственных за реализацию правил внутреннего контроля, к которым теперь предъявляются следующие квалификационные требования (постановление не распространяется на кредитные организации):

а) наличие высшего образования по специальностям, направлениям подготовки, относящимся к укрупненной группе специальностей, направлений подготовки «Экономика и управление», либо по направлению подготовки «Юриспруденция», а при отсутствии указанного образования – наличие опыта работы не менее 2 лет на должностях, связанных с исполнением обязанностей по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;

б) прохождение обучения в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

К организациям, осуществляющим операции с денежными средствами или иным имуществом, в соответствии со статьей 5 Закона № 115-ФЗ относятся:

- кредитные организации;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- страховые организации, страховые брокеры и лизинговые компании;
- организации федеральной почтовой связи;
- ломбарды;
- организации, осуществляющие скупку, куплю-продажу драгоценных металлов и драгоценных камней, ювелирных изделий из них и лома таких изделий, за исключением религиозных организаций, музеев и организаций, использующих драгоценные металлы, их химические соединения, драгоценные камни в медицинских, научно-исследовательских целях либо в составе инструментов, приборов, оборудования и изделий производственно-технического назначения;
- организации, содержащие тотализаторы и букмекерские конторы, а также организующие и проводящие лотереи, тотализаторы (взаимное пари) и иные основанные на риске игры, в том числе в электронной форме;
- организации, осуществляющие управление инвестиционными фондами или негосударственными пенсионными фондами;
- организации, оказывающие посреднические услуги при осуществлении сделок купли-продажи недвижимого имущества;
- операторы по приему платежей;
- коммерческие организации, заключающие договоры финансирования под уступку денежного требования в качестве финансовых агентов;
- кредитные потребительские кооперативы, в том числе сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы;
- микрофинансовые организации;
- общества взаимного страхования;
- негосударственные пенсионные фонды, имеющие лицензию на осуществление деятельности по пенсионному обеспечению и пенсионному страхованию;
- операторы связи, имеющие право самостоятельно оказывать услуги подвижной радиотелефонной связи.

Указанные организации, осуществляющие операции с денежными средствами или иным имуществом, индивидуальные предприниматели, а также адвокаты, нотариусы и лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере оказания юридических или бухгалтерских услуг и их работники, осуществляющие функции специального должностного лица, ответственного за реализацию правил внутреннего контроля, обязаны соответствовать предъявляемым новым постановлением Правительства РФ квалификационным требованиям, заключающимся в обязательном прохождении обучения в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

При этом требования к подготовке и обучению кадров организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов и лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере оказания юридических или бухгалтерских услуг, в том числе специальных должностных лиц, в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, включая условия и порядок аккредитации организаций, осуществляющих обучение, устанавливаются Федеральной службой по финансовому мониторингу, а в части указанных требований к таким организациям, индивидуальным предпринимателям, в сфере деятельности которых имеются надзорные органы, – по согласованию с соответствующим надзорным органом.

Правовую основу деятельности Федеральной службы по финансовому мониторингу (Росфинмониторинга) составляют:

- Федеральный закон № 115-ФЗ от 07.08.2001 «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»;
- Указ Президента РФ № 1263 от 01.11.2001 «Об уполномоченном органе по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»;
- Указ Президента РФ № 314 от 09.03.2004 «О системе и структуре

Требования к подготовке и обучению кадров организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, включая условия и порядок аккредитации организаций, осуществляющих обучение, устанавливаются Федеральной службой по финансовому мониторингу,

Проведение контрольных мероприятий позволяет обеспечить качество и актуальность информации о финансовых операциях.

федеральных органов исполнительной власти»;

- Указ Президента РФ № 636 от 21.05.2012 «О структуре федеральных органов исполнительной власти»;
- Указ Президента РФ № 808 от 13.06.2012 «Вопросы Федеральной службы по финансовому мониторингу».

Росфинмониторинг является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции:

- по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;
- по выработке государственной политики, нормативно-правовому регулированию в этой сфере;
- по координации соответствующей деятельности других федеральных органов исполнительной власти, а также функции национального центра по оценке угроз национальной безопасности, возникающих в результате легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, финансирования терроризма и распространения оружия массового уничтожения;
- по выработке мер противодействия этим угрозам.

Руководство деятельностью Росфинмониторинга осуществляет Президент РФ.

Росфинмониторинг осуществляет свою деятельность:

- непосредственно и (или) через свои территориальные органы;
- во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, общественными объединениями и организациями.

Согласно Отчету о работе Федеральной службы по финансовому мониторингу в 2013 году, на 1 января 2014 г. российская система противодействия отмыванию доходов и финансированию терроризма (ПОД/ФТ) включала более 120 тысяч финансовых институтов, выполняющих поручения клиентов об осуществлении операций с денежными средствами или иным имуществом. Непосредственно в Росфинмониторинге состоит на учете около 24 тысяч организаций, не имеющих надзорных органов¹.

Росфинмониторинг как непосредственно, так и через свои территориальные органы, действующие в федеральных округах, проверяет соблюдение организациями, в сфере деятельности которых отсутствуют надзорные органы, законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Целью проверочных мероприятий Росфинмониторинга является контроль за соблюдением законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма организациями и их должностными лицами, а также выявление операций, имеющих признаки связи с легализацией преступных доходов или финансированием терроризма.

Проведение контрольных мероприятий позволяет обеспечить качество и актуальность информации о финансовых операциях. Материалы проверок организаций служат дополнительным источником информации при проведении финансовых расследований и иной аналитической работы Росфинмониторинга, направленной на противодействие легализации преступных доходов и финансированию терроризма.

Вопросы обучения в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма регламентирует приказ Федеральной службы по финансовому мониторингу № 203 от 03.08.2010 «Об утверждении положения о требованиях к подготовке и обучению кадров организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (вступил в силу 5 октября 2010 года, далее – Приказ № 203).

Приказ № 203 ввел четыре формы обучения, реализуемые организациями, учрежденными Федеральной службой по финансовому мониторингу, а также организациями, аккредитованными на осуществление аттестации специалистов финансового рынка:

- вводный инструктаж;
- дополнительный инструктаж;
- целевой инструктаж;
- повышение уровня знаний.

¹ Отчет размещен на сайте Росфинмониторинга (раздел «Деятельность», «Годовые отчеты»).

Вводный инструктаж в организации проводится специальным должностным лицом при приеме на работу на должности либо для выполнения функций и при переводе (временном переводе) на должности либо для выполнения функций.

Дополнительный инструктаж проводится специальным должностным лицом не реже одного раза в год либо в следующих случаях:

- при изменении действующих и вступлении в силу новых нормативных правовых актов Российской Федерации в области противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;
- при утверждении организацией новых или изменении действующих правил внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма и программ его осуществления;
- при переводе сотрудника организации на другую постоянную работу (временную работу) в рамках

организации в случае, когда имеющихся у него знаний в области противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма недостаточно для соблюдения законодательства Российской Федерации о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;

- при поручении сотруднику организации работы, связанной с денежными средствами или иным имуществом.

Вводный и дополнительный инструктаж проводятся в соответствии с программой подготовки и обучения сотрудников организации в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, разработанной организацией самостоятельно с учетом Приказа № 203.

Обучение в форме целевого инструктажа сотрудники организаций проходят однократно в соответствии с требованиями Федеральной службы по финансовому мониторингу.



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Действительный член



Международной
федерации
бухгалтеров

Программа ИПБ России «Внутренний аудитор»

Курс «Внутренний аудитор» уникален. Он позволяет бухгалтерам, не получая аттестат аудитора, приобрести квалификацию в аудите. Роль внутреннего аудита заключается в независимом подтверждении того, что управление рисками, руководство и внутренний контроль организованы эффективно.

Внутренние аудиторы решают вопросы, которые являются ключевыми для развития и процветания любой организации. Этот курс наиболее актуален для сотрудников бухгалтерских и финансовых служб, особенно с учетом быстро меняющегося законодательства в области бухгалтерского и налогового учета в России.

Курс «Внутренний аудитор» – это не только часть программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и возможность получения дополнительного аттестата ИПБ России. Этот курс также идет в зачет ежегодного повышения профессионального уровня в объеме 40 часов.

Подробная информация по тел. +7 (495) 720-54-55
или на сайте www.ipbr.org.

Повышение уровня знаний осуществляется в форме участия в конференциях, семинарах и иных обучающих мероприятиях.

Обучение в форме повышения уровня знаний в зависимости от сферы деятельности организации и категории специалиста должно проводиться не реже одного раза в три года либо не реже одного раза в год. Повышение уровня знаний осуществляется в форме участия в конференциях, семинарах и иных обучающих мероприятиях.

Указанные формы обучения должны проходить следующие категории сотрудников организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом (в зависимости от сферы деятельности):

- руководитель;
- специальное должностное лицо, ответственное за соблюдение правил внутреннего контроля;
- главный бухгалтер (бухгалтер);
- руководитель юридического подразделения (юрист).

Подготовка внутренних контролеров для коммерческих организаций обеспечивает выполнение требований Федеральной службы по финансовому мониторингу к должностным лицам, ответственным за соблюдение законодательства по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, в соответствии:

- с приказом Федеральной службы по финансовому мониторингу № 203 от 03.08.2010 «Об утверждении Положения о требованиях к подготовке и обучению кадров организаций, осуществляющих операции с денежными средствами и иным имуществом, в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»;
- постановлением Правительства РФ № 715 от 05.12.2005 «О квалификационных требованиях к специальным должностным лицам, ответственным за соблюдение правил внутреннего контроля и программ его осуществления, а также требованиях к подготовке и обучению кадров, идентификации клиентов, выгодоприобретателей в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

Обучение в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма для сотрудников организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, проводят руководители и ведущие специалисты специализированных учебных центров экономических и юридических факультетов вузов, саморегулируемые организации аудиторов и аудиторских организаций. Как правило, по результатам обучения слушателям выдается свидетельство требуемого Росфинмониторингом образца.

Программы обучения разрабатываются перечисленными организациями самостоятельно. Программа обучения предусматривает:

- изучение нормативных правовых актов Российской Федерации в области противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;
- изучение правил и программ осуществления внутреннего контроля в организации при исполнении сотрудником должностных обязанностей, а также мер ответственности, которые могут быть применены к сотруднику организации за неисполнение требований нормативных правовых актов Российской Федерации в области противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма и иных организационно-распорядительных документов организации, принятых в целях организации и осуществления внутреннего контроля;
- изучение типологий, характерных схем и способов отмывания преступных доходов и финансирования терроризма, а также критериев выявления и признаков необычных сделок.

Каждая коммерческая организация ведет учет прохождения ее сотрудниками обучения. Порядок учета прохождения сотрудниками организации обучения устанавливается руководителем организации.

Факт проведения с сотрудником организации инструктажа (за исключением целевого инструктажа) и ознакомления с нормативными правовыми

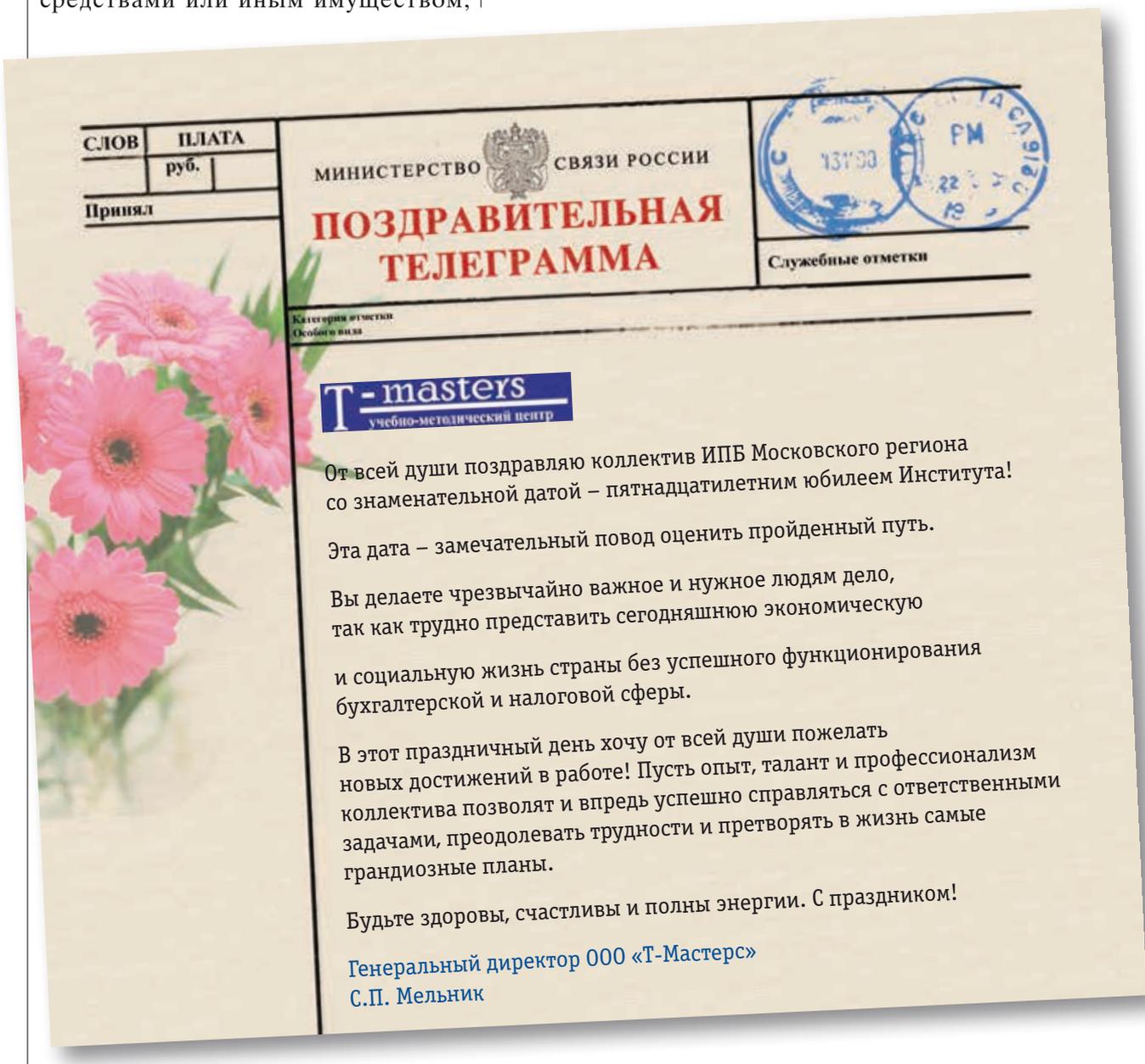
и иными актами Российской Федерации в области противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма и внутренними документами организации, принятыми в целях организации внутреннего контроля, должен быть подтвержден его собственноручной подписью в документе, форму и содержание которого организация устанавливает самостоятельно.

Документы, подтверждающие прохождение сотрудником организации обучения, приобщаются к его личному делу.

За неисполнение организацией, осуществляющей операции с денежными средствами или иным имуществом,

законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, в том числе в части организации внутреннего контроля (прохождение обязательного целевого инструктажа), статьей 15.27 КоАП РФ предусмотрена административная ответственность.

Сведения об организациях, прошедших целевой инструктаж и повышение уровня знаний, а также не выполнивших требования к организации обучения своих сотрудников, направляются для контроля в соответствующие территориальные управления Росфинмониторинга. 



К.Ю. Гусев, В.Н. Горностаев, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Приобретение товара через подотчетное лицо: учет НДС

Организация розничной торговли применяет общую систему налогообложения. Ее подотчетное лицо на основании доверенности приобретает канцелярские товары для последующей перепродажи клиентам организации.

В бухгалтерском учете, согласно учетной политике, такие материальные ценности оцениваются по стоимости их приобретения. Продавцы выдают подотчетному лицу кассовый и товарный чеки. При этом в некоторых чеках суммы НДС выделены отдельной строкой, в других – не выделены (просто указано «В том числе НДС»), в третьих об НДС даже не упоминается.

Каков порядок бухгалтерского и налогового учета таких сумм НДС? Можно ли их списать на прочие расходы в бухгалтерском учете?

Учет НДС по чекам, в которых выделена сумма налога отдельной строкой

В общем случае организация-покупатель имеет право на вычет суммы НДС, предъявленной продавцом, при одновременном выполнении следующих условий:

- приобретенные товары (работы, услуги) предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ);
- товары (работы, услуги) приняты налогоплательщиком к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ);
- имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура поставщика (в установленных Налоговым кодексом РФ случаях – иные документы, подтверждающие фактическую уплату сумм налога (п. 1 ст. 172 НК РФ)).

Нормой пункта 3 статьи 168 НК РФ для хозяйствующих субъектов при реализации товаров установлена обязанность по выставлению соответствующих счетов-фактур не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки таких товаров.

Кроме того, в соответствии с пунктом 4 статьи 168 НК РФ в счетах-фактурах, так же как и в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива и первичных учетных документах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой.

Норма статьи 492 ГК РФ в части реализации товаров организациями розничной торговли применяется только в том случае, если указанные товары приобретаются для использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Несколько иной порядок документооборота предусмотрен, в частности, для организаций и индивидуальных предпринимателей розничной торговли. Так, согласно пункту 7 статьи 168 НК РФ, при реализации товаров за наличный расчет организациями и индивидуальными предпринимателями розничной торговли требования, установленные пунктами 3 и 4 статьи 168 НК РФ, по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

В статье 492 ГК РФ сказано, что по договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. Таким образом, норма статьи 492 ГК РФ в части реализации товаров организациями розничной торговли применяется только в том случае, если указанные товары приобретаются для использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Отметим, что Минфин России применение данной нормы связывает только со случаями, когда реализация товаров (работ, услуг) осуществляется непосредственно населению, то есть лицам, не являющимся плательщиками НДС и не предъявляющим этот налог

к возмещению из бюджета (письма Минфина России от 19.03.2004 № 04-03-11/42, от 15.08.2012 № 03-07-09/120).

Финансовое ведомство не раз выражало мнение, что налоговым законодательством РФ не предусмотрены особенности вычета сумм НДС в отношении товаров, приобретаемых в организациях розничной торговли, что подразумевает применение вычетов по НДС только при наличии счетов-фактур (письма Минфина России от 03.08.2010 № 03-07-11/335, от 09.03.2010 № 03-07-11/51, от 19.03.2004 № 04-03-11/42).

Кроме того, Минфин России выразил позицию, согласно которой продавец может не выставлять счет-фактуру при одновременном выполнении следующих условий: покупателем является физическое лицо; покупатель осуществляет оплату товаров (работ, услуг) наличными средствами; продавец выдает покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы. При этом, по мнению Минфина России, в таком случае не подразумевается применение вычета по НДС, так как физические лица не являются плательщиками НДС и этот налог к вычету не принимают (письма Минфина России от 25.05.2011 № 03-07-09/14, от 03.11.2011 № 03-07-09/37).

В то же время судебная практика по рассматриваемому вопросу складывается в пользу налогоплательщиков.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 13.05.2008 № 17718/07 суд, основываясь на норме пункта 7 статьи 168 НК РФ, пришел к выводу, что отказ в получении налогового вычета НДС на основании кассового чека является неправомерным. Такая позиция была основана на том, что оплата товара производилась наличными денежными средствами, включая сумму НДС, подтверждена кассовыми чеками, а товар использовался для осуществления предпринимательской деятельности, то есть для операций, признаваемых объектом обложения НДС.

Этот вывод согласуется с позицией, изложенной Конституционным судом РФ в определении от 02.10.2003 № 384-О, разъясняющей, что счет-фактура не является единственным документом для предоставления налогоплательщику вычетов по НДС. Право на вычеты может подтверждаться и другими документами, свидетельствующими об уплате налога.

Кроме того, в соответствии с позицией ВАС РФ сформировалась и арбитражная

Применение права на вычет НДС при отсутствии счета-фактуры с большой долей вероятности вызовет претензии налоговых органов.

практика в пользу налогоплательщиков (см., например, постановления ФАС Московского округа от 23.08.2011 № Ф05-6832/11, ФАС Центрального округа от 05.08.2010 № А64-3986/09, ФАС Западно-Сибирского округа от 20.07.2009 № Ф04-4134/2009, ФАС Волго-Вятского округа от 28.08.2006 № А29-8205/2005а).

Таким образом, принимая во внимание позицию Минфина России, полагаем, что применение права на вычет НДС при отсутствии счета-фактуры с большой долей вероятности вызовет претензии налоговых органов. При этом в случае, если суммы НДС выделены в чеках отдельной строкой, шансы организации отстоять свою позицию в суде достаточно велики.

Если организация примет решение не предъявлять суммы НДС, выделенные в чеках отдельной строкой, к вычету, ей необходимо иметь в виду следующее.

В бухгалтерском учете суммы НДС, указанные в чеках, не подлежат включению в стоимость приобретенных товаров на основании пункта 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н). Поэтому такие суммы налога следует учитывать в составе прочих расходов (пункты 2, 12 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н). Указанная операция отразится в учете записями:

Дебет 41, субсчет «Канцелярские товары» Кредит 71

– оприходованы товары, приобретенные подотчетным лицом;



Дебет 19 Кредит 71

– выделена сумма НДС на основании первичных документов, представленных подотчетным лицом в составе авансового отчета;

Дебет 91 субсчет «Прочие расходы» Кредит 19

– сумма НДС, выделенная в чеках, с товаров, при приобретении которых не выставлялся счет-фактура, отнесена в состав прочих расходов.

Таким образом, в бухгалтерском учете суммы НДС, выделенные в чеках отдельной строкой, могут быть учтены в составе прочих расходов.

В налоговом учете закрытый перечень случаев, когда суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров, учитываются в стоимости таких товаров, приводится в пункте 2 статьи 170 НК РФ (письмо ФНС России от 18.01.2007 № САЭ-20-02/32). Отсутствие у налогоплательщика счетов-фактур указанным перечнем не предусмотрено.

Кроме того, суммы НДС, выделенные в чеках, также не подлежат включению в состав расходов на приобретение товаров на основании пункта 19 статьи 270 НК РФ.

Таким образом, по нашему мнению, в налоговом учете у организации отсутствуют основания для включения рассматриваемых сумм НДС в стоимость приобретаемых товаров. Учет таких сумм в составе расходов в целях налогообложения прибыли также неправомерен.

Учет НДС по чекам, в которых сумма налога не выделена

Отсутствие в чеках выделенных сумм НДС лишает организацию права на вычет. Это следует из пункта 4 статьи 168 НК РФ.

Отметим, что арбитражные суды при реализации в розницу принимают в качестве документов, подтверждающих право на вычет НДС, кассовые чеки, даже если в них НДС не выделен (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.11.2012 № Ф02-5093/12 по делу № А19-5831/2012, ФАС Уральского округа от 20.11.2007 № Ф09-9527/07-С2, Западно-Сибирского округа от 17.09.2007 № Ф04-6361/2007(38155-А46-14), Северо-Кавказского округа от 28.11.2008 № Ф08-7171/2008, от 20.10.2008 № Ф08-6336/2008).

В то же время по данному вопросу существует и отрицательная для

В случае отсутствия выделенных отдельной строкой сумм НДС, равно как и отсутствия упоминания о нем, вся сумма, указанная в чеках, должна быть учтена при формировании фактической себестоимости товаров.

налогоплательщиков судебная практика (см., например, постановления ФАС Северо-Западного округа от 03.09.2013 № Ф07-6570/13 по делу № А56-4764/2013, ФАС Центрального округа от 08.11.2012 № Ф10-3640/12 по делу № А14-4870/2011).

Учитывая арбитражную практику, полагаем, что отстоять свою позицию по принятию таких сумм НДС к вычету трудно будет даже в суде.

Если организация решит не принимать к вычету суммы НДС, не выделенные в чеках отдельной строкой, ей необходимо иметь в виду, что в соответствии с пунктом 6 ПБУ 5/01 невозмещаемые налоги относятся к фактическим затратам на приобретение товаров и включаются в их фактическую себестоимость. Такая операция отразится в учете записями:

Дебет 41, субсчет «Канцелярские товары» Кредит 71

– оприходованы товары, приобретенные подотчетным лицом.

Таким образом, в случае отсутствия выделенных отдельной строкой сумм НДС, равно как и отсутствие упоминания о нем, вся сумма, указанная в чеках, должна быть учтена при формировании фактической себестоимости товаров.

В налоговом учете (если в чеках сумма НДС не выделена отдельной строкой, а лишь сделана на него ссылка в виде записи: «В том числе НДС» или «Включая НДС») из расходов, признаваемых в целях налогообложения, сумму НДС придется исключить, так как, как было сказано выше, на основании пункта 19 статьи 270 НК РФ суммы налогов не включаются в состав расходов. Определить сумму налога следует самостоятельно расчетным методом по налоговой ставке 18/118 (10/110).

При отсутствии в расчетных документах ссылки на предъявленные суммы НДС вся сумма, указанная в этих документах, включается в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль. Такое мнение высказали представители налоговых органов в письме МНС России от 04.12.2003 № 03-1-08/3527/13-АТ995.

Напомним также, что рассматриваемые суммы НДС можно учесть в составе расходов на приобретение товаров только в случае соответствия этих расходов положениям пункта 1 статьи 252 НК РФ, а товарного чека – требованиям статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

А.К. Карасёва, Д.В. Игнатьев, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Учет административного штрафа

Как наложенный контролирующими органами на организацию административный штраф отражается в бухгалтерском и налоговом учете? Следует ли учитывать сумму административного штрафа в целях налогообложения прибыли? Как сумма штрафа отражается в налоговой декларации по налогу на прибыль?

Налог на прибыль организаций

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ, в целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

В соответствии с пунктом 2 статьи 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), процентов, подлежащих уплате в бюджет в соответствии со статьями 176.1 НК РФ, а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения указанных санкций.

Суммы административных штрафов подлежат зачислению в бюджет в полном объеме в соответствии с законодательством РФ (ч. 5 ст. 3.5 КоАП РФ).

Таким образом, расходы на уплату административных штрафов не могут учитываться при формировании налогооблагаемой прибыли в силу прямого запрета, установленного пунктом 2 статьи 270 НК РФ.

Пункт 7.2 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (утв. приказом ФНС России от 22.03.2012 № ММВ-7-3/174@) устанавливает, что по строке 205 приложения № 2 к листу 02 Декларации отражаются расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба.

Учитывая, что административный штраф уплачивается в силу требования законодательства, а не вследствие нарушения договорных или долговых обязательств, а также то, что суммы данного штрафа не принимают участия при формировании налогооблагаемой прибыли, считаем, что они не подлежат отражению по строке 205 приложения № 2 к листу 02 Декларации, равно как и в других ее строках.

Бухгалтерский учет

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, установлены ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н).

Согласно пункту 4 ПБУ 10/99, расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. При этом расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг (п. 5 ПБУ 10/99).

Поскольку расходы на уплату административных штрафов не преследуют целью изготовление и (или) продажу продукции, приобретение и продажу товаров, а также не связаны с выполнением работ, оказанием услуг, считаем,

Расходы на уплату административных штрафов не могут учитываться при формировании налогооблагаемой прибыли.

Данные регистров бухгалтерского учета не всегда могут напрямую использоваться для целей ведения налогового учета и формирования Декларации в силу наличия различных правил квалификации видов доходов и расходов и порядка их признания.

что для целей бухгалтерского учета их следует квалифицировать в качестве прочих расходов, перечень которых является открытым (п. 12 ПБУ 10/99).

Отметим, что нормативные правовые акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета, не содержат запрета на отражение в бухгалтерском учете расходов в виде административных штрафов.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, далее – План счетов и Инструкция) для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Бухгалтерские записи, связанные с отражением в бухгалтерском учете операции по начислению и уплате административного штрафа, должны выглядеть так:

Дебет 91, субсчет «Прочие расходы» Кредит 76

– начислен административный штраф;

Дебет 76 Кредит 51

– административный штраф перечислен в бюджет.

Учитывая, что данный вид расходов при налогообложении прибыли не учитывается, в бухгалтерском учете возникает постоянная разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода. Такой вывод следует из пунктов 3, 4 ПБУ 18/02 «Учет

расчетов по налогу на прибыль организаций» (утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н).

Это приведет к необходимости отражения на счетах учета постоянного налогового обязательства в величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату (п. 7 ПБУ 18/02):

Дебет 99 Кредит 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Подчеркнем, что данные регистров бухгалтерского учета не всегда могут напрямую использоваться для целей ведения налогового учета и формирования Декларации в силу наличия различных правил квалификации видов доходов и расходов и порядка их признания. Для этого регистры бухгалтерского учета следует «адаптировать» к требованиям главы 25 НК РФ, например, дополнив необходимыми реквизитами (ст. 313 НК РФ).

Отметим, что существует позиция, согласно которой суммы административных штрафов следует отражать по аналогии с суммами штрафных санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах, то есть непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки» (п. 15 ПБУ 10/99, п. 83 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н).



Е.М. Лазукова, С.П. Родюшкин, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Учет лизингового имущества

Организация, являющаяся плательщиком ЕНВД, приобрела имущество (основное средство) в лизинг. Договором лизинга предусмотрена выкупная цена, отдельный договор купли-продажи не заключался, имущество учитывается на балансе лизингополучателя. Изначально при постановке на учет лизингового имущества в его первоначальную стоимость были включены только лизинговые платежи, выкупная стоимость учтена не была.

Позднее организация уплатила выкупную стоимость, и предмет лизинга перешел в собственность организации. При этом лизинговая компания выписала накладную, в которой указана выкупная стоимость имущества. На балансе имущество еще не амортизировано.

Какой в данной ситуации должен был применяться порядок учета имущества, полученного в лизинг? Как отражается выписанная лизинговой компанией накладная? Как исправить ошибки в бухгалтерском учете?

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя и учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению.

Бухгалтерский учет имущества, полученного в лизинг и учитываемого на балансе лизингополучателя

Согласно пункту 1 статьи 10 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее – Закон № 164-ФЗ), права и обязанности сторон договора лизинга регулируются Гражданским кодексом РФ, Законом № 164-ФЗ и договором лизинга.

Бухгалтерский учет операций по договору лизинга ведется на основе Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (утв. приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15 (с изменениями и дополнениями), далее – Указания), и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н).

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя и учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению (п. 1 ст. 11, п. 1 ст. 31 Закона № 164-ФЗ).

По договору лизинга лизингополучатель обязуется по окончании срока действия договора лизинга возвратить предмет лизинга, если иное не предусмотрено договором, либо приобрести его в собственность на основании

договора купли-продажи (п. 5 ст. 15 Закона № 164-ФЗ).

Пунктом 8 Указаний установлено, что если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, отражается в учете следующей записью:

Дебет 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов ОС» Кредит 76, субсчет «Арендные обязательства»

– сформирована стоимость лизингового имущества.

Сформированная на счете 08 фактическая (первоначальная) стоимость объекта при принятии его к бухгалтерскому учету в качестве ОС (в момент ввода в эксплуатацию) списывается в дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «ОС, полученные в лизинг» (письмо Минфина России от 07.11.2008 № 03-05-05-01/64).

Согласно пункту 1 статьи 28 Закона № 164-ФЗ, под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором

лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

В бухгалтерском учете при постановке на учет у лизингополучателя лизингового имущества в его первоначальную стоимость включается вся сумма лизинговых платежей (в том числе выкупная стоимость, указанная в договоре), а также другие расходы, связанные с получением предмета лизинга (пункты 7 и 8 ПБУ 6/01).

Причем организации, применяющие ЕНВД, суммы НДС, предъявленные лизингодателем, учитывают в стоимости объекта основных средств (подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ, п. 8 ПБУ 6/01).

Таким образом, организации следовало принять объект лизинга к бухгалтерскому учету в составе основных средств по первоначальной стоимости, включающей в себя сумму лизинговых платежей (с НДС), выкупную стоимость (с НДС), а также другие расходы (с НДС), связанные с получением предмета лизинга (при их наличии).

Затем в течение действия договора лизинга со сформированной таким образом первоначальной стоимости, исходя из установленных самостоятельно сроков полезного использования (п. 20 ПБУ 6/01), лизингополучателю следовало производить начисление амортизационных отчислений.

Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства» Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»

– начислен лизинговый платеж.

Так как в рассматриваемом случае в договоре лизинга выкупная стоимость имущества указана отдельной суммой, на дату уплаты выкупной стоимости имущества, включенной в договор лизинга, в учете следует сделать записи:

Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства» Кредит 76, субсчет «Расчеты по выкупной цене лизингового имущества»

– начислена задолженность перед лизингодателем в размере выкупной стоимости предмета лизинга;

Дебет 76, субсчет «Расчеты по выкупной цене лизингового имущества» Кредит 51

– уплачена выкупная стоимость за предмет лизинга.

К сведению

Если самим договором лизинга не предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, а имущество выкупается на основании отдельного договора купли-продажи, то в первоначальную стоимость лизингового имущества при постановке на учет у лизингополучателя включаются только сумма лизинговых платежей, указанная в договоре, и сумма иных расходов, связанных с получением предмета лизинга, но без выкупной стоимости (выкупная стоимость в таком случае в первоначальную стоимость включаться не должна).

При уплате выкупной стоимости при переходе предмета лизинга в собственность организации на основании отдельного договора купли-продажи бывший предмет лизинга принимается к учету в состав объектов основных средств в обычном порядке по стоимости, указанной в договоре купли-продажи (п. 8 ПБУ 6/01).

В соответствии с пунктом 11 Указаний, при выкупе лизингового имущества, учитываемого на балансе лизингополучателя, после погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей на счетах 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» производится внутренняя запись, связанная с переносом данных с субсчета по имуществу, полученному в лизинг, на субсчет собственных основных средств.

Поэтому по истечении срока договора лизинга на дату выкупа имущества в учете делаются записи:

Дебет 01, субсчет «Собственные ОС» Кредит 01, субсчет «ОС, полученные в лизинг»

– отражен переход лизингового имущества в собственность лизингополучателя;

Дебет 02, субсчет «Амортизация ОС, полученных в лизинг» Кредит 02, субсчет «Амортизация собственных ОС»

– отражен перенос начисленной амортизации по имуществу, полученному в лизинг.

То есть выкупаемое имущество принимается к учету по остаточной стоимости.

Однако в рассматриваемой ситуации организация-лизингополучатель изначально неверно сформировала первоначальную стоимость принятого в лизинг имущества (в первоначальной стоимости не учтена выкупная стоимость). Поэтому в данном случае в учет необходимо внести соответствующие корректировки.

Порядок исправления ошибки в бухгалтерском учете

В настоящее время порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете

Выкупаемое имущество принимается к учету по остаточной стоимости.



Если выявленная ошибка – существенная, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности необходимо отразить информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде.

и отчетности регулируется ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (утв. приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н) и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, далее – Положение).

Согласно ПБУ 22/2010, выявленные ошибки и их последствия подлежат обязательному исправлению. Способ исправления зависит от характера ошибок (существенные или несущественные), а также от периода их обнаружения (до или после окончания отчетного периода).

Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся к предшествовавшим отчетным периодам, вносимые после ее утверждения, производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных. Такое правило следует из пункта 39 Положения.

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Основание – пункт 3 ПБУ 22/2010.

Существенность ошибки организация определяет самостоятельно исходя как из величины, так и из характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности. Исходя

из положений пункта 3 ПБУ 22/2010 критерии существенности ошибки должны быть установлены в учетной политике организации.

Порядок исправления существенной ошибки установлен пунктами 7-13 ПБУ 22/2010. Так, в соответствии с пунктом 9 ПБУ 22/2010 существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется:

- 1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);
- 2) путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

Напоминаем, что в случае, если выявленная ошибка – существенная, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности необходимо отразить информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде (п. 15 ПБУ 22/2010).

Таким образом, если допущенная в бухгалтерском учете в предшествующих

отчетных периодах ошибка признается организацией существенной (в соответствии с ее учетной политикой), она в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) исправляется записями по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дебет 01, субсчет «ОС, полученные в лизинг» Кредит 84

– увеличена первоначальная стоимость ОС;

Дебет 84 Кредит 02, субсчет «Амортизация ОС, полученных в лизинг» – доначислена амортизация за период, предшествующий 2014 году.

Суммы амортизации, подлежащие начислению с начала текущего (2014) года до периода обнаружения ошибки (апрель 2014 года), с учетом пункта 5 ПБУ 22/2010 следует отразить в составе расходов с использованием следующей проводки:

Дебет 20 (26) Кредит 02, субсчет «Амортизация ОС, полученных в лизинг»

– доначислена амортизация за 2014 год.

Отметим также, что пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет). Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей, начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

Пунктом 10 ПБУ 22/2010 установлено, что в случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности, утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности.

Таким образом, бухгалтерская отчетность за предыдущие годы (в которых была неверно сформирована первоначальная стоимость и начислялись амортизационные отчисления) не подлежит

пересмотру, замене и повторному представлению.

Ели же ошибка будет признана несущественной, для ее исправления необходимо руководствоваться пунктом 14 ПБУ 22/2010.

Согласно пункту 14 ПБУ 22/2010, ошибка предшествующего отчетного года, не являющаяся существенной, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка (т.е. в следующих отчетных периодах). Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода (как прибыль (убыток) прошлых лет, выявленная в отчетном году).

Бухгалтерские записи в этом случае будут следующими:

Дебет 01, субсчет «ОС, полученные в лизинг» Кредит 91, субсчет «Прочие доходы»

– увеличена первоначальная стоимость ОС;

Дебет 91, субсчет «Прочие расходы» Кредит 02, субсчет «Амортизация ОС, полученных в лизинг»

– доначислена амортизация за период, предшествующий 2014 году.

Суммы амортизации, подлежащие начислению с начала текущего (2014) года до периода обнаружения ошибки (апрель 2014 года), в этом случае также отражаются в учете записью:

Дебет 20 (26) Кредит 02, субсчет «Амортизация ОС, полученных в лизинг»

– доначислена амортизация за 2014 год.

Обращаем внимание, что субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированные некоммерческие организации вправе исправлять существенную ошибку предшествующего отчетного года, выявленную после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, в порядке, установленном пунктом 14 ПБУ 22/2010, без ретроспективного пересчета (п. 9 ПБУ 22/2010). То есть организация, являясь малым предприятием, вправе исправлять существенную ошибку предшествующего отчетного года как несущественную. 

Организация, являясь малым предприятием, вправе исправлять существенную ошибку предшествующего отчетного года как несущественную.

ВЕРНЫМ КУРСОМ С ИПБ РОССИИ!



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ