



ИНСТИТУТ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ  
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№5 | 2011

# Вестник

## БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

**Налог  
на прибыль  
организаций,  
НДС, НДФЛ  
и имуществен-  
ные налоги:  
комментарии  
экспертов**

**С. 6**

**Приобретаем  
компьютерную  
программу  
через  
Интернет**

**С. 26**

**Выплачиваем  
выходное  
пособие**

**С. 31**

**Как уплачивать  
имущественные  
налоги  
обособленному  
подразделению**

**С. 38**



Старая Москва. Художник А. Стародубов

## 16 Как применять ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»



С отчетности за 2011 год вводится в действие еще одно новое ПБУ – 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (утв. приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н). **И.Н. ЛОЖНИКОВ**, председатель Комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона, доцент, рассматривает наиболее существенные аспекты данного положения и их влияние на формирование бухгалтерской отчетности организаций.

## 20 Купля-продажа объектов недвижимости: учет и налогообложение



К объектам недвижимости, согласно статье 130 ГК РФ, относятся земельные участки, участки недр и иные объекты, прочно связанные с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. Как отразить в бухгалтерском и налоговом учете операции по продаже и приобретению недвижимости? Этот вопрос рассматривает **Е.И. КАРТАШОВА**, ведущий аудитор ООО «Балансаудит+», действительный член ИПБ Московского региона, налоговый консультант.

## 44 Суммовые разницы: противоречия в Налоговом кодексе РФ



Налоговое законодательство непрерывно совершенствуется. С каждым годом в Налоговом кодексе РФ становится все меньше неоднозначных и противоречивых норм. Но один вопрос по-прежнему остается нерешенным: возникают ли в налоговом учете суммовые разницы при перечислении и получении авансов. **А.М. РАБИНОВИЧ**, главный методолог ЗАО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ/ Аудит», канд. ист. наук, попробовал разобраться в этом вопросе.

Свидетельство о регистрации ПИ № ФС 77-36818 от 03 июля 2009 года  
Учредитель: ООО «Издательский дом БИНФА», e-mail: binfa@inbox.ru  
Служба рекламы и распространения: (499) 611-20-40  
Адрес редакции: 129344, г. Москва, ул. Енисейская, д. 5  
**Председатель редакционного совета Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона**  
**Научный руководитель журнала И.Н. Ложников,**  
**председатель Комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона**  
**Главный редактор Н.В. Иволгина**  
Подписной индекс по каталогу «Почта России» — 25771 (на полугодие), 25775 (на год)  
Дизайн, допечатная подготовка, препресс – ООО «ДизайнПресс»  
Подписано в печать 15.09.2011. Формат 60 x 90/8. Тираж 32 000. Отпечатано в России



## Место действия – Московский регион

### 2 Новости региона

## Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 6 Налог на прибыль организаций  
**Д.В. Осипов**
- 9 Налог на добавленную стоимость  
**Е.Н. Вихляева**
- 12 Налог на доходы физических лиц  
**К.В. Котов**
- 14 Имущественные налоги  
**А.В. Сорокин**

## Профессиональная бухгалтерия

- 16 Как применять ПБУ 23/2011  
«Отчет о движении денежных средств»  
**И.Н. Ложников**
- 20 Купля-продажа  
объектов недвижимости:  
учет и налогообложение  
**Е.И. Карташова**
- 26 Приобретаем компьютерную  
программу через Интернет  
**Н.В. Одинцова**
- 31 Выплачиваем выходное пособие  
**Л. В. Ананьева, Е. В. Мельникова**
- 33 Безнадежная задолженность  
по лизинговым платежам  
**Е. П. Титова, С. В. Мягкова**
- 35 Если при регистрации подано  
заявление на «упрощенку»  
**Е. П. Титова, Е. В. Мельникова**
- 38 Имущественные налоги  
для подразделения  
**А. А. Семенюк, Е. В. Мельникова**

## Образовательный форум

- 40 «Основным приоритетом  
учебного центра Taxmasters  
является качество  
преподавания» – **С. П. Мельник**

## Дискуссионный клуб

- 44 Суммовые разницы:  
противоречия  
в Налоговом кодексе РФ  
**А.М. Рабинович**



## Новости региона

### Налоговая политика в 2012-2014 годах

В трехлетней перспективе 2012 – 2014 годов приоритеты Правительства РФ в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее: создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инновационной деятельности, в том числе и путем предоставления новых льгот, направленных на ее стимулирование, а также поддержка инвестиций в области образования и здравоохранения.

Основными источниками повышения доходного потенциала взимаемых налогов может стать как повышение налоговых ставок, изменение правил исчисления и уплаты отдельных налогов, так и принятие мер в области налогового администрирования. Так, внесение изменений в законодательство о налогах и сборах планируется по следующим направлениям:

- налоговое стимулирование инновационной деятельности и развития человеческого капитала;
- мониторинг эффективности налоговых льгот;

- акцизное налогообложение;
- совершенствование налогообложения при операциях с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, финансовыми операциями;
- налог на прибыль организаций;
- налогообложение природных ресурсов;
- совершенствование налогообложения в рамках специальных налоговых режимов;
- введение налога на недвижимость;
- налоговое администрирование.

В частности, в отношении налога на прибыль организаций предполагается уточнить порядок налогового учета доходов от реализации имущества, права на которые подлежат государственной регистрации, и порядок признания убытков в виде безнадежных долгов.

### Представление реестров застрахованных лиц

Теперь организации, среднесписочная численность работников которых составляет 100 человек и менее, могут представлять реестры застрахованных лиц в территориальные органы Пенсионного фонда РФ в том же порядке, что и организации со среднесписочной численностью, превышающей указанную цифру. Иначе говоря, они могут делать это в электронной форме (на магнитном носителе информации или по электронным каналам связи) в соответствии с Федеральным законом от 10.01.2002 № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи».

Такие дополнения внесены в постановление Правления ПФР от 12.11.2008 № 322п постановлением Правления ПФР от 23.06.2011 № 173п. Документ зарегистрирован в Минюсте России 21 июля 2011 года.

### ПФР по Москве и Московской области назвал должников

Отделение ПФР по г. Москве и Московской области разместило на



своей интернет-странице ([www.pfrf.ru/ot\\_moscow](http://www.pfrf.ru/ot_moscow)) список крупнейших должников по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование в столичном регионе. По информации Управления организации администрирования страховых взносов и взыскания задолженности ГУ-Отделения ПФР по г. Москве и Московской области, теперь этот раздел будет действовать постоянно, с тем чтобы привлечь внимание общественности и СМИ к недобросовестным плательщикам.

### Въезд «больших» машин в столицу ограничен

В целях улучшения экологической обстановки и увеличения пропускной способности автомобильных дорог города Москвы Правительство Москвы постановлением от 22.08.2011 № 379-ПП ограничило движение грузового автотранспорта в столице. Так, грузовым транспортным средствам, соответствующим по экологическим характеристикам требованиям ниже экологического класса 2, въезд в центральную часть города, ограниченную Третьим транспортным кольцом, запрещен. Документом, подтверждающим необходимый экологический класс, является паспорт транспортного средства, содержащий сведения об экологическом классе.

Что касается ограничений, то с 7.00 до 22.00 ограничен въезд грузового автотранспорта грузоподъемностью более 1 тонны в пределы Садового кольца и Третьего транспортного кольца, а также въезд грузового автотранспорта разрешенной максимальной массой более 7 тонн в центральную часть города, ограниченную малым кольцом Московской окружной железной дороги.

Исключения сделаны только для автомобилей различных спецслужб (аварийных, спасательных, уборочных и т.д.), автомобилей, осуществляющих международные перевозки, а также для автомобилей, на которые в установленном порядке оформлен пропуск. Такой пропуск (разовый (действует не более 5 суток) или со сроком действия не более одного года) предоставляется в целях обеспечения непрерывного технологического цикла предприятий и жизнедеятельности города, а также потребностей населения.



Постановлением утверждены регламенты выдачи указанных пропусков. Их выдает Департамент транспорта и развития дорожно-транспортной инфраструктуры города Москвы.

Заметим, что, согласно распоряжению Правительства Москвы от 19.08.2011 № 641-РП, на Московской кольцевой автомобильной дороге должен быть организован весовой контроль за движением грузового транспорта. МКАД должен быть оснащен автоматизированной системой весового контроля транспортных средств, позволяющей определять весовые параметры без снижения установленной скорости движения транспортного средства.

### Взыскание налоговой задолженности: новый уровень

Как сообщило на своем сайте ([www.r50.nalog.ru](http://www.r50.nalog.ru)) Управление ФНС России по Московской области, 31 августа 2011 года состоялось совместное рабочее совещание между представителями этого ведомства и Управления ФССП по Московской области. Оно было посвящено совершенствованию взаимодействия в части взыскания задолженности, а также по вопросу установления порядка обмена информацией в электронном виде между территориальными налоговыми органами и структурными подразделениями Федеральной службы судебных приставов.

Участники совещания договорились, что будут проводить совместные выезды ответственных лиц УФНС России



по Московской области и Управления ФССП России по Московской области в территориальные налоговые органы. Цель этих выездов – координация действий по повышению эффективности взыскания задолженности и решению возникающих проблемных вопросов при взаимодействии территориальных налоговых инспекций и структурных подразделений.

Кроме того, участники совещания приняли решение об обращении в ФНС России и ФССП России с совместной инициативой о включении Московской области в число регионов, в которых реализуется пилотный проект по взаимодействию между территориальными органами двух служб в электронном виде.

### Подмосковье развивает хлебопекарную промышленность

Правительство Московской области утвердило долгосрочную целевую программу «Развитие хлебопекарной промышленности в Московской области на 2011-2013 годы» (постановление Правительства МО от 01.09.2011 № 928/33).

Целью этой программы является создание условий для формирования и устойчивого развития хлебопекарной промышленности, привлечения инвестиций и модернизации производства хлебопекарных предприятий в Московской области.

Среди задач, которые стоят перед программой:

- содействие в продвижении продукции хлебопекарных предприятий на межрегиональный и международный рынок;

- создание новых рабочих мест;
- внедрение инновационных технологий в производство хлебобулочной продукции;
- повышение удельного веса малых и микропредприятий в общем количестве предприятий хлебопекарной промышленности и увеличение объемов производства хлебобулочных изделий этими предприятиями.

Перечисленные задачи предполагается решить, в частности, путем предоставления субсидий на возмещение предприятиям хлебопекарной промышленности Московской области части затрат на уплату процентов по инвестиционным кредитам, полученным в российских кредитных организациях на реконструкцию и модернизацию объектов по производству муки, хлеба и хлебобулочных изделий, а также на приобретение оборудования, специализированного транспорта и специальной техники, в том числе малым и микропредприятиям хлебопекарной промышленности.

### Налоговики Подмосковья призывают бороться с «серыми» зарплатами

На сайте УФНС России по Московской области появился новый раздел, предоставляющий возможность гражданам сообщить о фактах выплаты «серой» зарплаты. Территориальные налоговые органы Московской области постоянно проводят мероприятия по выявлению предпринимателей, выплачивающих «серую» зарплату. Однако анализ финансово-хозяйственной деятельности организации не всегда выявляет такие нарушения, а следовательно, большую роль играет позиция самого работника.

Поводом для проведения налоговой проверки может стать именно обращение самого гражданина, который может написать заявление в инспекцию по месту учета организации или сообщить на телефон доверия территориального налогового органа.

Управление подчеркивает, что соглашаясь на выплату «серой» заработной платы, граждане тем самым соглашаются:

- не получить заработную плату в случае любого конфликта с начальником;
- не получить отпускные;
- не получить в полном объеме оплату листка нетрудоспособности;



- полностью лишиться социальных гарантий, связанных с сокращением, обучением, рождением ребенка и прочими ситуациями.

Кроме того, с зарплаты не будут в полном объеме осуществляться пенсионные начисления.

### Особые требования для такси

С 1 сентября 2011 года вступили в силу части 1-22 статьи 9 Федерального закона от 21.04.2011 № 69-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», которые затрагивают деятельность по перевозке пассажиров и багажа легковым такси. Об этом на своем сайте ([www.r77.nalog.ru](http://www.r77.nalog.ru)) напоминает Управление ФНС России по г. Москве.

В связи с этим Управление сообщает, что соответствии с Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр, применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Исключение сделано для организаций и индивидуальных предпринимателей, которые в соответствии с порядком, определяемым Правительством РФ, осуществляют наличные денежные расчеты без применения кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности.

Управление напоминает, что Положение об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники утверждено постановлением Правительства РФ от 06.05.2008 № 359. Согласно ему документы, используемые при оказании услуг по перевозке пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом, должны содержать реквизиты, установленные Правилами



перевозок пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом (утв. постановлением Правительства РФ от 14.02.2009 № 112).

В случае невыдачи платежных документов (кассового чека или квитанции) юридические лица и индивидуальные предприниматели при оказании услуг легковым такси несут административную ответственность, которая предусмотрена частью 2 статьи 14.5 КоАП РФ.

Кроме того, Управление информирует, что по состоянию на 15 августа 2011 года в Государственный реестр контрольно-кассовой техники включены следующие модели ККТ, которые предназначены для применения при оказании услуг легковым такси: ГЕЛИОС-005К версия 02, СТАЙЕР-02К версия 01, ШТРИХ-ТАКСИ-К и ЭЛЕКТРОНИКА 505К.

Заметим, что столичные власти решили поддержать таксомоторные перевозки в Москве. Соответствующее постановление Правительства Москвы № 405-ПП подписано 31 августа 2011 года. В документе определено, что юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим таксомоторные перевозки в Москве, будет оказана финансовая поддержка в форме предоставления субсидии на возмещение части затрат на уплату лизинговых платежей по договорам финансовой аренды (лизинга) легковых автомобилей, предназначенных для осуществления таксомоторных перевозок.





# Налог на прибыль организаций

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



Д.В. Осипов

## Расходы на медицинское страхование работников

**Организация заключила с медицинской организацией договор на оказание медицинских услуг в пользу работников на срок не менее одного года. Каждый год организация рассчитывает сумму, которая фактически может быть потрачена в текущем году на уплату платежей (взносов) по такому договору. Ее организация учитывает для целей налогообложения. Права ли организация?**

Прежде отмечу, что страхование осуществляется на основании договоров имущественного или личного страхования, заключаемых гражданином или юридическим лицом (страхователем) со страховой организацией (страховщиком). На это указывает часть 1 статьи 927 Гражданского кодекса РФ.

Для ответа на вопрос следует обратиться к положениям пункта 16 статьи 255 НК РФ. Из него следует, что суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) относятся к расходам на оплату труда по договорам, поименованным абзацами 3-6 пункта 16 статьи 255 НК РФ.

Согласно абзацу 5 пункта 16 статьи 255 НК РФ, к расходам на оплату труда в целях главы 25 НК РФ относятся суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников.

Договор на оказание медицинских услуг, заключенный в пользу работников на срок не менее одного года с медицинской организацией, не поименован абзацами 3-6 пункта 16 статьи 255 НК РФ, однако о таком договоре отдельно говорится в абзаце 9 пункта 16 статьи 255 НК РФ.

Абзац 9 пункта 16 статьи 255 НК РФ устанавливает, что взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов

застрахованных работников, а также расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда.

Учитывая сказанное, можно сделать вывод о том, что платежи (взносы) по договору на оказание медицинских услуг, заключенному в пользу работников на срок не менее одного года с медицинской организацией, могут учитываться для целей налогообложения прибыли организаций. При этом замечу, что указанное положение говорит и об ограничении, в соответствии с которым платежи (взносы) по данному договору включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда.

Каких-либо иных ограничений в отношении учета платежей (взносов) по данному договору главой 25 НК РФ не установлено. Получается, что ежегодно рассчитываемая организацией сумма, которая фактически может быть потрачена в текущем году на уплату платежей (взносов) по такому договору, не имеет значения для целей налогообложения, поскольку ориентироваться нужно не на нее и не на фактически уплаченную медицинскую организацию сумму, а на сумму расходов на оплату труда.

Если фактически уплаченная медицинской организации сумма превышает 6% от суммы расходов на оплату труда, то превышение не может учитываться для целей налогообложения. Если же она меньше – ее всю можно учесть для целей налогообложения.

## Морское страхование

**Вправе ли организация учитывать страховые платежи (взносы) по договору морского страхования?**

По договору морского страхования страховщик обязуется за обусловленную плату (страховую премию) при наступлении предусмотренных договором морского страхования опасностей или случайностей, которым подвергается объект страхования (страхового случая), возместить страхователю или иному лицу, в пользу которого заключен такой договор (выгодоприобретателю), понесенные убытки. Об этом – в статье 246 Кодекса торгового мореплавания РФ (далее – КТМ РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 249 КТМ РФ объектом морского страхования может быть всякий имущественный интерес, связанный с торговым мореплаванием, – судно, строящееся судно, груз, фрахт, а также плата за проезд пассажира, плата за пользование судном, ожидаемая от груза прибыль и другие обеспечиваемые судном, грузом и фрахтом требования, заработная плата и иные причитающиеся капитану судна и другим членам экипажа судна суммы, в том числе расходы на репатриацию, ответственность судовладельца и принятый на себя страховщиком риск (перестрахование).

Что касается налогового законодательства, то необходимо обратить внимание на положения статьи 263 НК РФ, которой установлены расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование. Расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по видам добровольного имущественного страхования, перечисленным в пункте 1 статьи 263 НК РФ.

Из указанных выше положений Кодекса торгового мореплавания РФ можно сделать вывод, что в рамках договора морского страхования может быть застраховано, например, только судно или только груз или судно и груз, вместе взятые.

Таким образом, по моему мнению, учет страховых платежей (взносов) по договору морского страхования зависит от того, что будет являться объектом морского страхования. Например, если объектом морского страхования является судно, страховые платежи (взносы) по договору морского страхования можно учитывать на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 263 НК РФ, а если груз – на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 263 НК РФ.

## Ремонт сделан, а офис не открылся

**Могут ли учитываться для целей налогообложения расходы на ремонт арендованного помещения в случае, если в таком арендованном и отремонтированном помещении новый офис не был открыт?**

По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (ст. 606 ГК РФ). Арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды (ч. 1 ст. 616 ГК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 260 НК РФ, расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. А пункт 2 статьи 260 НК РФ предусматривает, что положения данной статьи применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

Таким образом, если договором аренды предусмотрено, что арендатор обязан производить за свой счет капитальный ремонт полученного в аренду имущества, и расходы на ремонт ему арендодатель не компенсирует, арендатор может их учесть в расходах для целей налогообложения прибыли организаций.

Однако следует отметить, что весьма сомнительным с точки зрения налоговых органов будет выглядеть учет расходов на ремонт арендованного помещения в случае, если в таком арендованном и отремонтированном помещении новый офис не был открыт.

Статья 252 НК РФ говорит о том, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

**Арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды.**





Расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленных в соответствии со статьей 255 НК РФ расходов на оплату труда.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Безусловно, если после ремонта арендованного помещения в нем открывается новый офис, можно утверждать, что расходы были произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Ведь подразумевается, что деятельность нового офиса направлена на получение прибыли.

Другое дело, если расходы на ремонт осуществлены, а офис не открылся. В этом случае велика вероятность того, что расходы на ремонт налоговые органы не разрешат учесть для целей налогообложения прибыли организаций.

Однако, возможно, учет расходов на ремонт не стоит ставить в зависимость от того, будет открыт новый офис или нет. Так, проанализировав письмо Минфина России от 26.01.2011 № 03-03-06/2/16, можно сделать вывод о том, что расходы на ремонт можно учесть и в случае, если новый офис открыт не будет.

В письме речь шла о ситуации, при которой организация заключила с застройщиком договор опциона, предусматривающий право организации на заключение договора аренды помещений в строящемся здании после его постройки. По окончании строительства организация заключает договор аренды.

Минфин России сделал вывод о том, что поскольку расходы в виде ежемесячных платежей направлены на приобретение права заключения договора аренды помещений и произведены в целях осуществления предпринимательской деятельности, они могут учитываться для целей налогообложения прибыли организаций.

Данный вывод говорит о том, что учет указанных расходов не был поставлен в зависимость от того, будет заключен договор аренды или нет.

## Оплата труда внештатников

**В каком году необходимо учитывать расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, относящиеся**

**к декабрю 2010 года, но фактически осуществленные в 2011 году?**

Положения по оплате и нормированию труда установлены разделом 6 ТК РФ. Однако трудовое законодательство и иные акты, содержащие нормы трудового права, не распространяются на лиц, работающих на основании договоров гражданско-правового характера (если в установленном Трудовым кодексом РФ порядке они одновременно не выступают в качестве работодателей или их представителей).

Что касается налогового законодательства, то, согласно статье 255 НК РФ, в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда в целях главы 25 НК РФ относятся расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (п. 21 ст. 255 НК РФ).

Общий порядок признания расходов при методе начисления определен в статье 272 НК РФ. Пунктом 1 этой статьи установлено, что 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. В случае если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.

Расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленных в соответствии со статьей 255 НК РФ расходов на оплату труда (п. 4 ст. 272 НК РФ).

Из указанных положений прослеживается вывод о том, что расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств. Поскольку рассматриваемые расходы на оплату труда относятся к декабрю 2010 года, но фактически осуществлены в 2011 году, их необходимо учитывать в декабре 2010 года.

В подтверждение данного вывода можно привести письмо Минфина России от 06.03.2007 № 03-03-06/1/149. Правда, следует сделать оговорку в отношении того, что в данном письме речь шла о

расходах на ремонт основных средств, однако работы по ремонту основных средств были начаты и окончены в разных налоговых периодах.

Так, по мнению Минфина России, расходы организации, направленные на ремонт основных средств, следует списывать за счет средств ранее созданного резерва на ремонт основных средств и учитывать в расходах для целей налогообложения прибыли организаций в том налоговом периоде, в котором такие расходы были осуществлены, то есть в том, в котором были составлены и подписаны документы, подтверждающие завершение таких работ. 

## Налог на добавленную стоимость

Рубрику ведет **Е.Н. Вихляева**, советник отдела косвенных налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

### Отгрузка в одном квартале, а счет-фактура – в другом

**Поставщик отгрузил товар в последний день квартала, а счет-фактуру выписал через день, то есть уже в следующем квартале. В каком квартале поставщик должен исчислить налог на добавленную стоимость по данной отгрузке? В каком квартале покупатель должен принять к вычету сумму налога?**

Согласно пункту 4 статьи 166 НК РФ, общая сумма налога на добавленную стоимость исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, момент определения налоговой базы которых, установленный статьей 167 НК РФ, относится к соответствующему налоговому периоду.

Моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из дат: день отгрузки товаров или день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров. На это указывает пункт 1 статьи 167 НК РФ.

Поскольку момент определения налоговой базы при отгрузке товаров, осуществленной в последний день налогового периода, относится к этому налоговому периоду, то налог на добавленную стоимость по этим товарам следует исчислить в том налоговом периоде, в котором осуществлена их отгрузка.

**В связи с этим в случае, если счет-фактура выставлен продавцом в одном налоговом периоде, а получен покупателем в следующем налоговом периоде, то вычет суммы налога следует производить в том налоговом периоде, в котором счет-фактура фактически получен.**

Что касается вычетов по приобретенным товарам, то положениями пункта 1 статьи 172 НК РФ предусмотрено, что вычеты налога на добавленную стоимость производятся только при наличии счетов-фактур. В связи с этим в случае, если счет-фактура выставлен продавцом в одном налоговом периоде, а получен покупателем в следующем налоговом периоде, то вычет суммы налога следует производить в том налоговом периоде, в котором счет-фактура фактически получен.

### Аванс за неопределенные товары

**Покупатель перечисляет продавцу предварительную оплату по мере того, как на его расчетном счете появляются деньги. При этом суммы предоплаты не привязаны к конкретным поставкам, то есть невозможно заранее определить, какой именно товар будет отгружен в счет полученной предоплаты. Вправе ли продавец в счете-фактуре, оформляемом по полученной предоплате, вместо наименования товара указать номер договора, в рамках которого осуществляются получение предварительной оплаты и отгрузка товаров?**

В счете-фактуре, выставленном по оплате (частичной оплате), полученной в счет предстоящих поставок товаров, должно быть указано наименование поставляемых товаров. Таково





требование подпункта 4 пункта 5.1 статьи 169 НК РФ.

При заполнении данного показателя счета-фактуры следует руководствоваться наименованием товаров, указанных в договорах, заключенных между продавцом и покупателем. Подобные разъяснения содержатся в письме Минфина России от 06.03.2009 № 03-07-15/39.

В случае получения предварительной оплаты (частичной оплаты) по договорам поставки товаров, предусматривающим их отгрузку в соответствии с заявкой (спецификацией), оформляемой после оплаты, в этих договорах, как правило, указывается обобщенное наименование поставляемых товаров.

Таким образом, при оформлении счета-фактуры при получении предварительной оплаты (частичной оплаты) по таким договорам следует указывать обобщенное наименование товаров. В связи с этим указание в счетах-фактурах, выставляемых продавцом покупателю по предварительной оплате (частичной оплате), номера договора, на основании которого производится перечисление предварительной оплаты и отгрузка товаров, не соответствует требованиям, установленным пунктом 5.1 статьи 169 НК РФ. Соответственно, такой счет-фактура будет считаться составленным с нарушением установленного порядка.

## Если аванс оплачен векселем

**Организация передала исполнителю в качестве оплаты за предстоящее оказание услуг вексель третьего лица. Исполнитель услуг выставил организации счет-фактуру. Вправе ли организация принять к вычету налог на добавленную стоимость, указанный в этом счете-фактуре?**

Вычеты налога на добавленную стоимость, предъявленного покупателю продавцом по оплате (частичной оплате), полученной им в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), производятся покупателем на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении предварительной оплаты (частичной оплаты), а также при наличии документов, подтверждающих фактическое перечисление этих сумм, и договора, предусматривающего их перечисление. Основание – пункт 9 статьи 172 НК РФ.

У организации, передавшей исполнителю услуг в счет предварительной оплаты этих услуг вексель третьего лица, суммы налога, указанные в счете-фактуре, выставленном исполнителем при получении векселя, к вычету не принимаются.

Таким образом, суммы налога, предъявленного покупателю продавцом по оплате (частичной оплате), полученной им в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) в безденежной форме, к вычету у покупателя не принимаются, поскольку по такой оплате (частичной оплате) у покупателя отсутствуют документы, подтверждающие перечисление сумм предварительной оплаты (частичной оплаты). А значит, у организации, передавшей исполнителю услуг в счет предварительной оплаты этих услуг вексель третьего лица, суммы налога, указанные в счете-фактуре, выставленном исполнителем при получении векселя, к вычету не принимаются.

## Особенности договорных отношений

**Договор поставки товаров предусматривает, что покупатель перечисляет предварительную оплату в размере 100%. При этом договор также устанавливает, что при отгрузке партии товара из суммы полученной предварительной оплаты в счет оплаты этой партии товара засчитывается сумма предварительной оплаты в размере 50% от стоимости поставленной партии товара.**

**Покупатель в соответствии с договором перечислил продавцу предварительную оплату и, согласно пункту 12 статьи 171 и пункта 9 статьи 172 НК РФ, принял к вычету НДС, предъявленный продавцом по этой оплате. Продавец поставляет покупателю товары партиями. По поставке каждой партии товаров продавец выставляет счета-фактуры, на основании которых покупатель принимает НДС к вычету.**

**В каком размере покупатель обязан восстанавливать НДС, ранее принятый к вычету по предварительной оплате, в данной ситуации?**

Суммы НДС, принятые покупателем к вычету при оплате (частичной оплате) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), подлежат восстановлению в том налоговом периоде, в котором суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам) подлежат вычету в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ. Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету в отношении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих

поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). Так сказано в подпункте 3 пункта 3 статьи 170 НК РФ.

Размер суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей восстановлению, должен соответствовать сумме налога, принятого к вычету по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам), а не сумме налога по предварительной оплате (частичной оплате), засчитываемой в счет оплаты поставленных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в связи с условиями договоров, предусматривающих особый порядок зачета сумм предварительной оплаты (частичной оплаты).

Таким образом, если договором поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), предусматривающим перечисление предварительной оплаты (частичной оплаты), установлены особые условия зачета указанных сумм в счет оплаты приобретаемых товаров (работ, услуг), в частности, зачет перечисленной предварительной оплаты (частичной оплаты) в счет оплаты приобретенных товаров (работ, услуг) в определенном размере от стоимости этих товаров (работ, услуг), то суммы налога на добавленную стоимость, ранее принятые покупателем к вычету по перечисленной предварительной оплате (частичной оплате), подлежат восстановлению исходя из стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

## Вычеты при реорганизации

**В каком порядке производятся налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, предъявленному организации, реорганизованной в форме присоединения?**

В случае реорганизации организации независимо от формы реорганизации подлежащие учету у правопреемника (правопреемников) суммы НДС, предъявленные реорганизованной (реорганизуемой) организацией и (или) уплаченные этой организацией при приобретении (ввозе) товаров (работ, услуг), но не предъявленные ею к вычету, подлежат вычету правопреемником (правопреемниками) этой организации в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ. При этом такие вычеты производятся правопреемником (правопреемниками) реорганизованной (реорганизуемой) организации

Суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные реорганизованной организацией, принимаются к вычету на основании счетов-фактур, выставленных продавцами товаров (работ, услуг), после фактической оплаты этих сумм налога реорганизованной организацией или ее правопреемником (правопреемниками).

на основании счетов-фактур (их копий), выставленных реорганизованной (реорганизуемой) организацией, или счетов-фактур, выставленных правопреемнику (правопреемникам) продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), а также на основании копий документов, подтверждающих фактическую уплату реорганизованной (реорганизуемой) организацией сумм налога продавцам при приобретении товаров (работ, услуг), и (или) документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога продавцам правопреемником (правопреемниками) этой организации. Таковы положения пункта 5 статьи 162.1 НК РФ.

Таким образом, суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные реорганизованной организацией, принимаются к вычету на основании счетов-фактур, выставленных продавцами товаров (работ, услуг), после фактической оплаты этих сумм налога реорганизованной организацией или ее правопреемником (правопреемниками).

На основании статьи 307 ГК РФ обязательства возникают из договора, из иных оснований, указанных в Гражданском кодексе РФ. При этом в соответствии со статьей 407 ГК РФ обязательство прекращается полностью или частично по основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом РФ, другими законами, иными правовыми актами или договором.

Договор, по которому сторона должна получить плату или иное встречное предоставление за исполнение своих обязанностей, является возмездным. Об этом – в части 1 статьи 423 ГК РФ.


Таким образом, в целях применения налога на добавленную стоимость оплатой реализованных товаров (работ, услуг) следует признавать получение продавцом денежных средств или прекращение обязательств иным способом, не противоречащим гражданскому законодательству РФ. В связи с этим если обязательство прекращается по основанию, предусмотренному статьей 413 ГК РФ, то есть путем совпадения должника и кредитора в одном лице, то такое прекращение обязательства следует рассматривать как оплату реализованных товаров (работ, услуг).

Учитывая изложенное, подлежащие учету у правопреемника суммы налога на добавленную стоимость,





предъявленные организации, реорганизованной в форме присоединения, при приобретении товаров (работ, услуг), но не принятые ею к вычету, подлежат вычету у правопреемника, поскольку обязательство реорганизованной организации по оплате товаров (работ,

услуг), приобретенных у правопреемника до реорганизации, прекращено путем совпадения должника и кредитора. При этом указанные вычеты производятся в налоговом периоде, в котором осуществлена реорганизация в форме присоединения. 

## Налог на доходы физических лиц

Рубрику ведет **К.В. Котов**, советник ФНС России

### Векселя в обмен на квартиру

**Физическое лицо приобрело у российской организации квартиру. В качестве оплаты физическое лицо передало имевшиеся у него векселя третьих лиц. Возникает ли у физического лица налоговая база по НДФЛ в связи с передачей векселей и как она определяется?**

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло. Так сказано в пункте 1 статьи 210 НК РФ.

Порядок определения налоговой базы в отношении доходов, полученных от отчуждения ценных бумаг, включая векселя, установлен статьей 214.1 НК РФ. В отношении доходов, полученных от отчуждения ценных бумаг, налоговая база определяется с учетом документально подтвержденных расходов, в том числе на приобретение таких ценных бумаг ранее.

Статьей 1 Федерального закона от 11.03.1997 № 48-ФЗ предусмотрено, что на территории Российской Федерации применяется Положение о простом и переводном векселе (утв. постановлением ЦИК и СНК СССР от 07.08.1937 № 104/1341). Согласно нормам главы 2 раздела I и раздела II Положения, любой простой или переводной вексель может быть передан, то есть отчужден, посредством индоссамента.

Размер дохода индоссанта от передачи векселя определяется исходя из суммы выплаченных ему денежных средств или

стоимости полученного им имущества, в данном случае приобретенной квартиры. Сумма расходов, учитываемая в целях расчета налоговой базы, определяется исходя из размера фактических расходов налогоплательщика на покупку векселей третьего лица независимо от их номинальной стоимости.

### Продажа акций, приобретенных до деноминации

**Гражданин приобрел акции в 1993 году (до деноминации рубля). В 2010 году гражданин реализовал данные акции. Налоговый агент рассчитал налоговую базу по данной операции исходя из цен на акции в деноминированных рублях. Однако сейчас на рынке такие акции стоят намного дороже, а значит, налоговая база должна быть существенно меньше. Правильно ли поступил налоговый агент?**

Порядок определения налоговой базы в отношении доходов, полученных от операций с ценными бумагами, включая акции, установлен статьей 214.1 НК РФ. В отношении доходов, полученных от продажи акций, налоговая база определяется с учетом документально подтвержденных расходов, в том числе на приобретение таких ценных бумаг ранее, а также на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с хранением и реализацией указанных акций. Срок владения такими акциями для целей исчисления налога в данном случае значения не имеет.

В соответствии с пунктом 1 Указа Президента РФ от 04.08.1997 № 822 «Об

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло.

изменении нарицательной стоимости российских денежных знаков и масштаба цен» с 1 января 1998 года проведена деноминация рубля.

На основании пункта 1 постановления Правительства РФ от 18.02.1998 № 217 «Об особенностях обращения ценных бумаг в связи с изменением нарицательной стоимости российских денежных знаков и масштаба цен», принятого во исполнение названного Указа, номинальная стоимость акций и облигаций, эмитированных негосударственными эмитентами до 1 января 1998 года, подлежит пересчету исходя из изменения нарицательной стоимости российских денежных знаков и нового масштаба цен.

В связи с этим сумма произведенных гражданином в 1993 году расходов на приобретение акций должна учитываться при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц за 2010 год с учетом деноминации.

Из вопроса следует, что налоговый агент указанные расходы учел в деноминированных рублях. А значит, налоговый агент поступил правильно. Применение иных методов оценки размера произведенных в 1993 году расходов может осуществляться только на основании судебного решения.

## **Продажа акций, приобретенных на ваучеры**

**Физическое лицо приобрело акции акционерного общества в обмен на ваучеры. Впоследствии в отношении приобретенных акций была проведена конвертация. Как в данном случае определяется налоговая база при реализации акций в 2010 году?**

В отношении доходов, полученных от продажи акций, налоговая база определяется с учетом документально подтвержденных расходов, в том числе на приобретение таких ценных бумаг ранее, а также на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с хранением и реализацией указанных акций.

Абзацем 4 пункта 13 статьи 214.1 НК РФ установлено, что если организацией-эмитентом был осуществлен обмен (конвертация) акций, при реализации акций, полученных в результате конвертации, в качестве документально подтвержденных расходов налогоплательщика признаются расходы по

приобретению акций, которыми налогоплательщик владел до их обмена.

Если обмененные впоследствии акции были приобретены налогоплательщиками в обмен на приватизационные чеки (ваучеры), то расходы на приобретение указанных акций определяются исходя из их рыночной стоимости на дату обмена на ваучеры. При отсутствии рыночной стоимости акций расходы на их приобретение определяются исходя из размера номинальной стоимости ваучера, установленного пунктом 5 Указа Президента РФ от 14.08.1992 № 914, – 10 тыс. руб.

Обратите внимание, что в 1998 году была проведена деноминация. Следовательно, при определении размера фактических расходов на приобретение акций номинальная стоимость ваучера (10 тыс. руб.) должна быть пересчитана с учетом деноминации.

## **Предъявление к оплате облигации**

**Банк выпустил облигации, предусматривающие выплату купонного дохода, и распространил их среди физических лиц. По прошествии времени физические лица стали предъявлять в банк приобретенные ранее облигации. Является ли банк в данном случае налоговым агентом по НДФЛ в отношении выплачиваемого физическим лицам купонного дохода?**

Согласно статье 2 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», облигация – эмиссионная ценная бумага, закрепляющая право ее владельца на получение от эмитента облигации в предусмотренный в ней срок ее номинальной стоимости или иного имущественного эквивалента. Облигация может также предусматривать право ее владельца на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права. Доходом по облигации являются процент и (или) дисконт.

Погашение облигации фактически является возвратом ее номинальной стоимости (или иного имущественного эквивалента). Процент в виде купона, получаемый держателем облигации от ее эмитента, также не связан с ее продажей, и его размер определяется без учета срока ее владения конкретным физическим лицом.

Погашение облигации фактически является возвратом ее номинальной стоимости (или иного имущественного эквивалента).





Упомянутый процент относится к так называемым пассивным доходам и подлежит налогообложению без применения каких-либо вычетов.

Таким образом, совершение банком операций по выплате купонов и погашению номинальной стоимости облигаций не относится к операциям купли-продажи ценных бумаг. Соответственно, определение налоговой базы, исчисление и уплата налогов с доходов, получаемых физическим лицом при совершении таких операций, не подпадают под действие статьи 214.1 НК РФ и производятся в общем порядке, установленном для налоговых агентов главой 23 НК РФ.

Согласно положениям пункта 1 статьи 226 НК РФ, российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога на доходы физических лиц.

## Как определить цену акций при обмене

**Физическое лицо заключило договор мены, по которому одни акции обмениваются на другие. В договоре цена акций не указана. Как в дальнейшем определить стоимость таких акций при их реализации?**

Порядок определения налоговой базы в отношении доходов, полученных от операций с ценными бумагами, включая акции, установлен статьей 214.1 НК РФ.

В отношении доходов, полученных от продажи акций, налоговая база определяется с учетом документально подтвержденных расходов, в том числе на приобретение таких ценных бумаг ранее, а также на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с хранением и реализацией указанных акций.

Статьей 567 ГК РФ установлено, что по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны товар в обмен на другой. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Таким образом, расходы на приобретение акций в порядке мены определяются исходя из цены акций, установленной в договоре мены, а при отсутствии такой цены – исходя из их рыночной стоимости на дату обмена. При отсутствии рыночной стоимости акций расходы на их приобретение могут определяться с учетом их номинальной стоимости.

Расходы на приобретение акций в порядке мены определяются исходя из цены акций, установленной в договоре мены, а при отсутствии такой цены – исходя из их рыночной стоимости на дату обмена.

## Имущественные налоги

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

### Оценка имущества, входящего в ПИФ

Согласно статье 37 Федерального закона от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» и пункту 22 приказа ФСФР от 15.06.2005 № 05-21/пз-н, управляющие компании обязаны осуществлять с помощью оценщика оценку стоимости имущества, входящего в состав активов ПИФа, при его приобретении, а также не реже чем каждые 6 месяцев с даты постановки на баланс такого имущества.

Правомерно ли в целях бухгалтерского учета и расчета налога на имущество организаций результаты оценки имущества, входящего в состав ПИФа, проводимой в соответствии с приказом

ФСФР, не учитывать, так как действующим законодательством предусмотрено, что такая оценка проводится не для целей бухгалтерского учета, а для целей расчета стоимости чистых активов?

Пункт 2 статьи 378 НК РФ определяет, что имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, подлежит налогообложению налогом на имущество организаций у управляющей компании.

В соответствии со статьей 374 НК РФ 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.

Налоговая база по налогу на имущество организаций, при определении которой в соответствии со статьей 375 НК РФ учитывается остаточная стоимость основных средств, формируется для целей налогообложения по установленным правилам ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Поэтому при определении налоговой базы в отношении имущества паевого инвестиционного фонда следует учитывать особенности формирования первоначальной и остаточной стоимости основных средств (движимого и недвижимого имущества), исходя из норм бухгалтерского учета.

В соответствии с Указаниями по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом (утв. приказом Минфина России от 28.11.2001 № 97н), при организации бухгалтерского учета доверительный управляющий обеспечивает самостоятельный учет операций по каждому договору доверительного управления имуществом, обособленный от операций, связанных с имуществом доверительного управляющего. Отражение операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, формирование и учет доходов, расходов осуществляется в общеустановленном порядке.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. На это указывает пункт 7 ПБУ 6/01 «Учет основных средств ПБУ 6/01» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н).

Исходя из норм ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н), первоначальную стоимость основных средств, включаемых в состав имущества паевого инвестиционного фонда при его формировании, по нашему мнению, следует определять в порядке, аналогичном установленному ПБУ 6/01 для определения первоначальной стоимости основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации.

Пунктом 9 ПБУ 6/01 установлено, что первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

В силу статей 17 и 37 Федерального закона от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах», если инвестиционная декларация паевого инвестиционного фонда предусматривает инвестирование в имущество, оценка его осуществляется оценщиком. Оценка недвижимого имущества должна осуществляться при его приобретении, а также не реже одного раза в год, если иная периодичность не установлена нормативными правовыми актами федерального органа исполнительной власти по рынку ценных бумаг.

Поэтому полагаем, что данный способ оценки имущества должен применяться для формирования первоначальной стоимости недвижимого имущества при его приобретении в состав закрытого паевого инвестиционного фонда и, следовательно, для налогообложения. Такой вывод согласуется с арбитражной практикой (например, п. 3 Информационного письма ВАС РФ от 30.05.2005 № 92).

Что касается формирования остаточной стоимости основных средств паевого инвестиционного фонда, то при начислении в общеустановленном порядке амортизации на основные средства, составляющие паевой инвестиционный фонд, срок полезного использования объекта основных средств на основании пункта 17 ПБУ 6/01 определяется организацией самостоятельно при принятии объекта к бухгалтерскому учету в соответствии с пунктом 20 ПБУ 6/01.

Кроме того, согласно пункту 14 ПБУ 6/01 изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. При проведении переоценки основных средств следует руководствоваться пунктом 15 ПБУ 6/01, согласно которому организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

**Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, объектов основных средств.**



**И.Н. Ложников**, председатель Комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона, доцент

## Как применять ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»

С отчетности за 2011 год вводится в действие еще одно новое ПБУ – 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (утв. приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н). Рассмотрим наиболее существенные аспекты данного положения и их влияние на формирование бухгалтерской отчетности организаций.



И.Н. Ложников

Прежде всего, отметим, что приказ Минфина России, которым утверждено ПБУ 23/2011, зарегистрирован в Минюсте России 29 марта 2011 года. А поскольку данное положение вводится в действие начиная с отчетности за 2011 год, то есть с 1 января 2011 года, организации должны внести соответствующие коррективы в учетную политику на 2011 год.

### Общие положения

Предметом ПБУ 23/2011 является *«обобщение данных о денежных средствах, а также высоколиквидных финансовых вложениях, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (далее – денежные эквиваленты)»*. На это указывает пункт 5 ПБУ 23/2011.

Кроме того, в отчете о движении денежных средств отражаются платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов, а также остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода.

Таким образом, ПБУ 23/2011 предназначено для формирования информации о фактических денежных потоках организации. Это позволит пользователям бухгалтерской отчетности обеспечить контроль движения денежных потоков и наличия остатков денежных средств в организации.

Еще одним важным назначением ПБУ 23/2011 является то, что при его помощи реализована возможность осуществления анализа (при сопоставлении данных отчета о движении денежных средств с отчетом о прибылях и убытках) как

уровня платежной дисциплины, так и удельного веса денежных расчетов в общем объеме выручки и других поступлений организаций.

В части сферы применения ПБУ 23/2011 следует отметить, что его нормы распространяются на все коммерческие организации (за исключением кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ. Они применяют ПБУ 23/2011 в случаях, когда составление, и (или) представление, и (или) публикация отчета о движении денежных средств предусмотрены законодательством РФ или нормативными правовыми актами, а также когда организации добровольно приняли решение о представлении и (или) публикации такого отчета.

В связи с этим необходимо подчеркнуть, что начиная с отчетности за 2011 год малые предприятия также должны будут представлять Отчет о движении денежных средств. Правда, они имеют право представлять данный отчет в упрощенном порядке. Это следует из пункта 6 приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н, где сказано, что *«в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности»*.

### Классификация денежных потоков

Все денежные потоки, как и ранее (приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н, который в настоящее время утратил силу), дифференцируются по трем

Денежными потоками от инвестиционных операций согласно ПБУ 23/2011 считаются затраты и поступления организации связанные с движением (приобретением, созданием, выбытием) внеоборотных активов.

направлениям: от текущих, инвестиционных и финансовых операций.

Денежными потоками от текущей деятельности считаются «денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку... Денежные потоки от текущих операций, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж» (п. 9 ПБУ 23/2011).

Как видим, данное определение отличается от прежней, достаточно размытой формулировки, когда текущей деятельностью считалась деятельность организации, направленная на извлечение прибыли (п. 15 приказа Минфина России от 22.07.2003 № 67н). В ПБУ 23/2011 же отмечается роль указанной информации для формирования пользователями бухгалтерской отчетности представления об уровне обеспечения организации денежными средствами, необходимыми для поддержания существующих объемов производства, проведения новых инвестиций, осуществления расчетных операций. Приводятся и наиболее распространенные (типовые) примеры видов денежных потоков от текущих операций.

Денежными потоками от инвестиционных операций, согласно ПБУ 23/2011, считаются затраты и поступления организации, связанные с движением (приобретением, созданием, выбытием) внеоборотных активов.

В качестве типовых примеров денежных потоков от инвестиционной деятельности указываются платежи организации поставщикам и подрядчикам, производимые в процессе приобретения, создания, модернизации и реконструкции внеоборотных активов, а также денежные расходы организации, производимые в ходе осуществления НИОКР.

Значительное место в составе денежных потоков от инвестиционной деятельности занимают поступления от продажи акций и долей участия данной организации в других организациях, а также денежные средства, выданные при предоставлении займов (расход денежных средств) и их поступления при возврате ранее выданных займов (приход денежных средств).

Доходы (дивиденды) от участия в деятельности других организаций и проценты от предоставленных займов также квалифицируются как денежные средства, полученные от инвестиционной деятельности. При этом выплаты

дивидендов относятся к финансовой деятельности организации.

Наконец, денежными потоками от финансовой деятельности считаются «денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевого основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации».

По-видимому, отличительной чертой денежных потоков от финансовых операций является то, что подобные операции непосредственно («напрямую») влияют на изменение величины «собственного» капитала, а не опосредствованно, как это имеет место при операциях от текущей и инвестиционной деятельности.

Действительно, денежные вклады собственников непосредственно увеличивают уставный капитал (другие формы капитала). То же можно сказать и об операциях по выкупу собственных акций, которые приводят к уменьшению размера «собственного» капитала организации и изменению (перераспределению) сумм выплат по дивидендам и доходам собственникам и владельцам акций данной организации.

Кроме того, к финансовым операциям относятся и денежные потоки, связанные с изменением величины заемных средств организации. Поэтому движение денежных средств от поступления и возврата средств, связанных с выпуском долговых ценных бумаг (облигаций, векселей и др.) и получением кредитов и займов, квалифицируется как денежные потоки от финансовых операций. Как и ранее в случае, если денежные потоки организации, которые не могут быть однозначно классифицированы, считаются денежными потоками от текущих операций.

## Отражение денежных потоков

Сохранена норма отдельного отражения в Отчете о движении денежных средств денежных потоков от текущих, инвестиционных и финансовых операций. При этом приведенный в приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н формат отчета является в определенной мере рамочным и предполагает (допускает) возможное расширение и детализацию указанных в нем показателей.

Кроме того, должно действовать и правило, согласно которому «каждый существенный вид поступлений в организацию денежных средств и (или)

*денежных эквивалентов отражается в отчете о движении денежных средств отдельно от платежей организации» (п. 15 ПБУ 23/2011).*

Таким образом, если размер тех или иных видов платежей и поступлений является для организации существенным, она обязана выделить (ввести) его в указанном отчете в качестве отдельного показателя и отражать имеющиеся поступления денежных средств отдельно от платежей по данному виду операций.

В свою очередь, право определения уровня существенности остается за организацией и закрепляется в ее учетной политике. Важно только, чтобы операции, которые составляют 5 и более процентов в объеме денежных потоков от текущих, инвестиционных и финансовых операций (по отношению к каждому виду потоков в отдельности), в обязательном порядке были приведены в Отчете о движении денежных средств в качестве самостоятельного показателя. Что же касается нижнего уровня существенности, то, как и было отмечено выше, его размер находится в компетенции организации.

Важным моментом в правилах заполнения рассматриваемого отчета, является норма об отражении денежных потоков в виде сальдо («свернуто»), когда соответствующие суммы *«характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов и (или) когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам».*

Например, в случае если поставщик производит расчеты с транспортной организацией за доставку груза (продукции, товаров) при применении в расчетах с покупателем цены «франко-вагон станция отправления», то как расход (оплата услуг транспортной организации), так и последующая компенсация этих расходов покупателем (приход) в отчете о движении денежных средств показываются свернуто. В данном случае это будет, как правило, нулевое сальдо в отчете о движении денежных средств у организации поставщика.

Согласно законодательству о бухгалтерском учете, стоимостные показатели в бухгалтерской отчетности приводятся в валюте Российской Федерации – рублях. В связи с этим денежные расчеты (потоки), фактически произведенные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли. Пересчет иностранной

валюты в рубли осуществляется в общем порядке: по курсу Центрального банка РФ на дату осуществления операции, то есть на дату поступления денежных средств или проведения соответствующего платежа.

При этом допускается и некоторое упрощение правил пересчета. Так, *«при несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период».* В этом случае возможные отклонения (разница) между данными «усредненного» пересчета иностранной валюты и фактическими суммами указанных значений, рассчитанными на момент совершения операции («за каждый операционный день»), отражаются в Отчете о движении денежных средств отдельно, по строке «Величина влияния изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю». Здесь же показываются и курсовые разницы от пересчета остатков на конец отчетного периода денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте.

Особо следует остановиться на требовании об отражении в рассматриваемом отчете *«существенных денежных потоков организации между ней и хозяйственными обществами или товариществами, являющимися по отношению к организации дочерними, зависимыми или основными»*, отдельно от аналогичных денежных потоков между организацией и другими лицами. При этом в тексте ПБУ 23/2011 нет конкретных указаний о порядке такого выделения. Поэтому организация должна самостоятельно установить форму подобного обособленного отражения.

В качестве одного из вариантов можно предложить данные показатели указывать в тексте (составе) рекомендуемой Минфином России таблицы (образец формы отчета содержится в приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н) путем введения в отчет дополнительной графы. Например: «В том числе с основными, дочерними и зависимыми организациями». При этом такая графа должна быть введена как к показателям отчетного года, так и к показателям соответствующего периода предыдущего года.

Денежные расчеты (потоки), фактически произведенные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли.



## Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В Отчете о движении денежных средств обязательно должна быть «увязка» показателей данного отчета с соответствующими статьями бухгалтерского баланса. В частности, остаток средств по статье денежные средства баланса (на начало и конец отчетного периода) должен соответствовать показателям отчета о движении денежных средств «Остаток денежных средств на начало отчетного периода» и «Остаток денежных средств на конец отчетного периода».

Помимо отчетных показателей, непосредственно включаемых в Отчет о движении денежных средств, приводится информация о имеющихся в организации возможностях дополнительного привлечения денежных средств. Как правило, такая информация приводится в пояснительной записке. В частности, это могут быть данные о недополученных суммах кредитов и займов, по которым подписаны соответствующие договоры с кредитными учреждениями или другими организациями, суммы открытых кредитных линий и т.п.

Что касается требований о раскрытии существенной информации (в дополнение к показателям Отчета о движении денежных средств), то они распространяются на две категории денежных потоков:


- денежные средства организации, которые отвлечены (зарезервированы) ею для осуществления расчетов (например, денежные средства в аккредитивах);
- разбивка (дифференциация) сумм денежных потоков на

потоки, обеспечивающие простое воспроизводство (поддержание существующих объемов производства), и потоки, предназначенные для нужд расширенного воспроизводства.

Данную информацию в ряде случаев достаточно сложно выделить из данных первичной учетной документации или регистров аналитического учета. Например, денежные средства, полученные от продажи продукции (работ, услуг, товаров), приводятся одной суммой – выручка. Хотя в своем составе эти средства содержат как компенсацию (покрытие) себестоимости выпущенной продукции (произведенных затрат), так и некоторую долю прибыли.

В этом смысле первая часть представляет собой расходы на поддержание текущей деятельности, а вторая может быть использована для расширения масштабов производства.

Поэтому в этом и других аналогичных случаях следует использовать выбранные базы распределения денежных потоков по указанным направлениям. В частности, в приведенном выше примере может использоваться уровень рентабельности продукции.

Кроме того, в соответствии с ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» в Отчете о движении денежных средств приводятся данные о каждом денежном потоке в разрезе отчетных сегментов. Соответствующие рекомендации о формировании данных показателей в разрезе отчетных сегментов приведены в статье «Как исчислить показатели отчетных сегментов» (Вестник бухгалтера московского региона, 2011, № 2, с. 21). 

Остаток средств по статье денежные средства баланса (на начало и конец отчетного периода) должен соответствовать показателям отчета о движении денежных средств «Остаток денежных средств на начало отчетного периода» и «Остаток денежных средств на конец отчетного периода».

## Библиотека профессионального бухгалтера



**Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве:** Учебник / Под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2010. – 608 с. – (Новое экономическое образование): 60х90 1/16 (переплет). ISBN 978-5-699-39632-0  
Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебника для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и других экономических специальностей. Впервые в отечественной учебной литературе освещены все теоретические и практические вопросы бухгалтерского (финансового) учета в сельском хозяйстве. В учебнике специфика сельскохозяйственного учета рассматривается применительно к современным экономическим условиям.

Для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также для практических работников в области сельского хозяйства.

**Интернет-магазин:** ООО «Рид Маркет» – тел. (495) 988-96-68, shop@readmarket.ru, www.readmarket.ru.

**Оптовая продажа по безналичному расчету:** ООО ТД «Эксмо» – тел. (495) 411-50-74, reception@eksмо-sale.ru; отдел по работе с библиотеками вузов и ссузов – тел. (495) 363-42-60 (доб. 230, 225, 226, 228), nadin@infra-m.ru, seller@infra-m.ru. **Розничные книжные магазины:** ТД «Библио-Глобус» – тел.: (495) 781-19-00; ГУП «ОЦ» «МДК» – тел.: (495) 789-35-91; ТДК «Москва» – тел.: (495) 629-64-83; ДК «Молодая гвардия» – тел.: (495) 238-50-01; ДК «Медведково» – тел.: (495) 476-16-90.

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

## Купля-продажа объектов недвижимости: учет и налогообложение

К объектам недвижимости, согласно статье 130 ГК РФ, относятся земельные участки, участки недр и иные объекты, прочно связанные с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства<sup>1</sup>. Как отразить в бухгалтерском и налоговом учете операции по продаже и приобретению недвижимости?

### Юридические тонкости

Объекты недвижимости – особые товары. В первую очередь, это связано с тем, что право собственности и другие вещные права на них, ограничение, возникновение, переход и прекращение этих прав подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре (ст. 131 ГК РФ). При этом права на имущество, подлежащие государственной регистрации, возникают с момента их регистрации, если иное не установлено законом (ч. 2 ст. 8 ГК РФ).

Напомним, что, согласно статье 209 ГК РФ, собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения. Из этого можно сделать вывод, что до момента государственной регистрации продавец недвижимости, даже если он передал ее по акту приема-передачи, сохраняет право распоряжения. А покупатель, несмотря на то что он фактически владеет и пользуется недвижимостью, не может ею распоряжаться (продавать, дарить и т.д.).

Аналогичный вывод содержится в пункте 60 совместного постановления Пленума ВС РФ № 10 и Пленума ВАС РФ № 22 от 29.04.2010. В нем сказано, что переход к покупателю права собственности на недвижимое имущество по договору продажи недвижимости подлежит государственной регистрации. Отсутствие государственной регистрации перехода права собственности на недвижимое имущество к покупателю не является основанием для признания недействительным договора продажи

недвижимости, заключенного между покупателем и продавцом.

После передачи владения недвижимым имуществом покупателю, но до государственной регистрации права собственности покупатель является законным владельцем этого имущества и имеет право на защиту своего владения на основании статьи 305 ГК РФ. В то же время покупатель не вправе распоряжаться полученным им во владение имуществом, поскольку право собственности на это имущество до момента государственной регистрации сохраняется за продавцом.

Еще один аспект, который определяет особое положение объектов недвижимости, это правила их учета. В соответствии с пунктом 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, далее – ПБУ 6/01) актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если **одновременно** выполняются следующие условия:

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;



Е.И. Карташова

<sup>1</sup> Согласно статье 130 ГК РФ, к объектам недвижимости также относятся подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты.

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Следовательно, если изначально организация предполагает последующую перепродажу объекта недвижимости (как правило, это характерно для организаций, для которых покупка и продажа недвижимости является обычным видом деятельности), она не должна учитывать его в составе основных средств. В данном случае такие объекты учитываются на счете 41 «Товары».

Заметим, что целей налогового учета не имеет значения, как собственник объекта недвижимости учитывает его в бухгалтерском учете. Объекты недвижимости, как правило, соответствуют критериям, перечисленным в пункте 1 статьи 256 и пункте 1 статьи 257 НК РФ. А значит, в налоговом учете они всегда отражаются как амортизируемое имущество.

### Учет у продавца

Сразу отметим, что от того, как продавец учитывал объект недвижимости – как основное средство или нет, – зависит лишь порядок бухгалтерского учета. На исчисление налога на прибыль организаций и НДС этот факт не влияет.

### Бухгалтерский учет

Как следует из пункта 29 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, далее – ПБУ 6/01), выбытие объекта основных средств имеет место, в частности, в случае его продажи. В этом же пункте сказано, что стоимость объекта основных средств, который выбывает, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выручка от продажи основного средства принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре (п. 30 ПБУ 6/01). Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся (п. 31 ПБУ 6/01).

Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет

**Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся.**

прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов. На это также указывает пункт 31 ПБУ 6/01. Аналогичные нормы содержат пункт 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, далее – ПБУ 9/99) и пункт 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, далее – ПБУ 10/99).

Если продается объект недвижимости, который продавец не учитывал как основное средство, доходы и расходы от этой операции должны учитываться как доходы и расходы от обычных видов деятельности. Основание – пункт 5 ПБУ 9/99 и пункт 5 ПБУ 10/99.

Согласно пункту 12 ПБУ 9/99, выручка в бухгалтерском учете продавца признается при одновременном выполнении следующих условий:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- 4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- 5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Как уже было сказано, момент передачи объекта недвижимости покупателю (и соответственно, момент списания этого объекта с бухгалтерского учета) и момент перехода права собственности не совпадают. По мнению Минфина России, такой объект недвижимого имущества может учитываться на счете 45 «Товары отгруженные» (отдельный субсчет «Переданные объекты недвижимости») до момента признания доходов и расходов, то есть до даты перехода права собственности на объект (письмо Минфина России от 22.03.2011 № 07-02-10/20).

Заметим, что Минфин России планирует в ближайшее время внести ряд изменений в положения по бухгалтерскому учету, в частности в ПБУ 9/99, в целях сближения российских стандартов



с правилам МСФО. Предполагается, что одним из критериев признания дохода будет не условие «перехода права собственности», а «переход рисков и контроль над поступлением выгод».

### Налог на добавленную стоимость

По общему правилу, установленному пунктом 1 статьи 167 НК РФ, моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из дат, если иное не установлено статьей 167 НК РФ:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав).

Пунктом 3 статьи 167 НК РФ предусмотрено, что в случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача в целях главы 21 НК РФ приравнивается к его отгрузке.

Таким образом, при реализации объекта недвижимости моментом определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость следует считать наиболее раннюю из дат:

- дату передачи права собственности на данный объект недвижимости, указанную в документе, подтверждающем передачу права собственности (то есть в свидетельстве);
- день его оплаты (частичной оплаты).

Заметим, что в случае если моментом определения налоговой базы является день оплаты (частичной оплаты), то на дату передачи права собственности на объект недвижимости также возникает момент определения налоговой базы. На это указывает пункт 14 статьи 167 НК РФ. Ранее исчисленный с сумм оплаты (частичной оплаты) НДС продавец принимает к вычету на дату передачи права собственности на объект недвижимости (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ).

Согласно пункту 3 статьи 168 НК РФ, при реализации товаров, а также при получении сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров продавец обязан выставить соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара или со дня получения сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров. Поэтому при реализации

**Глава 25 НК РФ не предусматривает особенностей определения места и момента фактической реализации объектов недвижимости.**

объекта недвижимости счета-фактуры выставляются не позднее пяти календарных дней, считая со дня получения предварительной оплаты, а также не позднее пяти календарных дней, считая со дня передачи права собственности. Аналогичную точку зрения по данному вопросу высказывает финансовое ведомство (письмо Минфина России от 07.02.2011 № 03-03-06/1/78).

### Налог на прибыль организаций

Доход от продажи объекта недвижимости, вне зависимости от того, являлся он основным средством или нет, является для организации выручкой от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (п. 1 ст. 249 НК РФ). Датой получения таких доходов для налогоплательщиков, применяющих метод начисления, признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ (п. 3 ст. 271 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 39 НК РФ, под реализацией товаров признается передача на них права собственности. При этом место и момент фактической реализации товаров определяются в соответствии с частью второй НК РФ (п. 2 ст. 39 НК РФ).

Глава 25 НК РФ не предусматривает особенностей определения места и момента фактической реализации объектов недвижимости. Поэтому нужно руководствоваться общими нормами статьи 39 НК РФ, а именно: признавать доход от реализации на момент передачи права собственности. Напомним, что институты, понятия и термины гражданского и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом (п. 1 ст. 11 НК РФ).

Из сказанного можно сделать вывод, что у организации-продавца недвижимого имущества возникает обязанность по отражению дохода и уплате налога на прибыль только после государственной регистрации перехода права собственности. Аналогичный порядок определения даты реализации в налоговом учете находит свое отражение в некоторых решениях арбитражных судов.

Например, постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 04.02.2011 № А32-44414/2009, ФАС Западно-Сибирского округа от 05.09.2007 № Ф04-5962/2007(37734-А45-40).

В свою очередь, финансовое ведомство уже не в первый раз выражает другую точку зрения, которая заключается в следующем (письмо Минфина России от 07.02.2011 № 03-03-06/1/78): у организации-продавца недвижимого имущества возникает обязанность по отражению дохода и уплате налога на прибыль при выполнении двух условий:

- объект недвижимости передан покупателю по акту приема-передачи;
- поданы документы на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Доход у продавца, по мнению Минфина России, отражается вне зависимости от даты регистрации прав собственности на недвижимый объект, так как Налоговый кодекс РФ не содержит специальной нормы, регулирующей момент признания дохода при особом переходе права собственности. Аналогичная позиция отражена в Определении ВАС РФ от 22.01.2010 № ВАС-18173/09, в котором суд указал, что он отклоняет утверждение общества о том, что налоговая база для исчисления налога на прибыль возникла у продавца только после государственной регистрации перехода права собственности на объект недвижимости. В целях исчисления и уплаты налога на прибыль моментом реализации имущества, по мнению ВАС РФ, является его фактическая передача.

Суд исходил из следующих норм законодательства:

1. В соответствии со статьей 425 ГК РФ договор вступает в силу и становится обязательным для сторон с момента его заключения. При этом в статье 433 ГК РФ указано, что договор, подлежащий государственной регистрации, считается заключенным с момента его регистрации, если иное не установлено законом.
2. Гражданский кодекс РФ предусматривает обязательную государственную регистрацию только двух видов договоров:
  - договора о продаже жилых помещений (ст. 558);
  - договора купли-продажи предприятия (ст. 560).

Гражданский кодекс РФ не предусматривает обязательной государственной

**Договор купли-продажи недвижимого объекта, за исключением купли-продажи жилых помещений и предприятия, следует считать заключенным с момента его подписания, а не с момента государственной регистрации.**

регистрации иных видов договоров, кроме указанных видов недвижимого имущества.

Однако регистрация перехода права собственности на объект и регистрация самого договора купли-продажи не являются однозначными понятиями. Поэтому договор купли-продажи недвижимого объекта, за исключением купли-продажи жилых помещений и предприятия, следует считать заключенным с момента его подписания, согласно пункту 1 статьи 433 ГК РФ, а не с момента государственной регистрации.

По мнению автора, во избежание конфликтов с фискальными органами необходимо в договоре купли-продажи недвижимости отдельно прописать, что моментом перехода права собственности на недвижимый объект к покупателю является дата государственной регистрации права собственности.

Если налогоплательщик применяет кассовый метод, доходы от реализации объекта недвижимости он признает в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств. Основание – пункт 1 статьи 271 НК РФ.

При реализации недвижимых объектов налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованного имущества, определяемую в порядке, предусмотренном статьей 268 НК РФ. Так, согласно подпункту 1 пункта 1 данной статьи при реализации амортизируемого имущества доход уменьшается на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ.

## Учет у покупателя

### Бухгалтерский учет

До 1 января 2011 года в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н), объекты недвижимости, не прошедшие государственную регистрацию, учитывались в составе незавершенных капитальных вложений (п. 41 Приказа № 34н и п. 52 Приказа № 91н соответственно).

## Пример 1

Организация А (Продавец) реализовала организации Б (Покупатель) объект недвижимого имущества за 1 416 000 руб. (в том числе НДС 18% – 216 000 руб.). Объект недвижимого имущества передан организации Б по акту приема-передачи (форма № ОС-1) 1 марта 2011 года.

Первоначальная стоимость переданного объекта составила 4 000 000 руб. Сумма начисленной амортизации на момент продажи составила 3 000 000 руб. Документы на государственную регистрацию права собственности недвижимого объекта переданы 1 апреля 2011 года. За организацией Б право собственности на объект зарегистрировано 25 апреля 2011 года.

Организация Б приняла объект недвижимого имущества к учету в качестве основного средства и ввела его в эксплуатацию 1 марта 2011 года.

Рассмотрим бухгалтерские записи, которые сделала в учете организация А. 1 марта 2011 года:

**Дебет 02 Кредит 01**

– 3 000 000 руб. – списана начисленная амортизация по объекту недвижимости;

**Дебет 45 субсчет «Переданные объекты недвижимости» Кредит 01**

– 1 000 000 руб. – списана остаточная стоимость по объекту недвижимости.

1 апреля 2011 года бухгалтерских записей нет.

В налоговых регистрах продавца отражается:

– доход от продажи объекта недвижимости в размере 1 200 000 руб.;

– расход в виде остаточной стоимости объекта недвижимости в размере 1 000 000 руб.;

– прибыль от продажи – 200 000 руб.

25 апреля 2011 года:

**Дебет 62 Кредит 91.1**

– 1 416 000 руб. – отражена выручка от продажи объекта недвижимости в составе прочего дохода;

**Дебет 91.2 Кредит 68 субсчет «НДС»**

– 216 000 руб. – начислен НДС на дату перехода права собственности согласно пункту 3 статьи 167 НК РФ;

**Дебет 91.2 Кредит 45 субсчет «Переданные объекты недвижимости»**

– 1 000 000 руб. – списана остаточная стоимость объекта недвижимости;

**Дебет 91.9 Кредит 99**

– 200 000 руб. – отражена полученная прибыль.

Приказ Минфина от 24.12.2010 № 186 исключил нормы, устанавливавшие зависимость принятия объекта недвижимости на учет от наличия документов, подтверждающих государственную регистрацию права собственности на объект. Поэтому с 1 января 2011 года организация, получившая объект недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна принять его к учету в качестве основного средства при одновременном выполнении условий, указанных в пункте 4 ПБУ 6/01, независимо от факта государственной регистрации прав собственности.

С 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта недвижимости к бухгалтерскому учету, организация начинает начислять по нему амортизационные отчисления. Таково требование пункта 21 ПБУ 6/01.

## Налог на добавленную стоимость

Налоговые вычеты по НДС при приобретении недвижимых объектов осуществляются у покупателя в общеустановленном порядке при одновременном выполнении следующих условий, предусмотренных статьями 171 и 172 НК РФ:

- 1) объект приобретен для операций, облагаемых НДС;
- 2) объект принят к учету в качестве основного средства;
- 3) имеется должным образом оформленный счет-фактура, выставленный продавцом при переходе к покупателю права собственности на недвижимый объект.

Иными словами, покупатель может принять к вычету НДС, уплаченный при приобретении объекта недвижимости, только после того, как к нему перейдет право собственности на этот



объект. Ведь раньше, чем наступит этот момент, у него не будет счета-фактуры от продавца.

### Налог на прибыль организаций

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав (п. 11 ст. 258 НК РФ). Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ).

Таким образом, в налоговом учете для начала начисления амортизации по недвижимому объекту, права на который подлежат госрегистрации, необходимо выполнение двух условий:

- 1) подать документы на государственную регистрацию;
- 2) ввести объект в эксплуатацию.

Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении (в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц), в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации

Налоговый кодекс РФ не содержит конкретного перечня документов, необходимых для подтверждения срока эксплуатации основных средств предыдущими собственниками.

данного имущества предыдущими собственниками. При этом срок полезного использования данных основных средств может быть определен как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником. На это указывает пункт 7 статьи 258 НК. Поскольку уменьшение срока полезного использования объекта на количество лет его эксплуатации предыдущими владельцами является правом, а не обязанностью налогоплательщика, то возможны два способа определения срока полезного использования недвижимых объектов, бывших в эксплуатации:

- исходя из общего срока полезного использования;
- исходя из оставшегося срока полезного использования.

Однако если организация решит определить срок полезного использования исходя из оставшегося, срок эксплуатации недвижимого объекта предыдущим собственником должен быть документально подтвержден (письмо УФНС России по г. Москве 24.03.2006 № 20-12/22859).

Налоговый кодекс РФ не содержит конкретного перечня документов, необходимых для подтверждения срока эксплуатации основных средств предыдущими собственниками. В то же время такими документами, служащими основанием для определения фактического срока эксплуатации, согласно

*Продолжим пример 1 и рассмотрим, какие записи в бухгалтерском и налоговом учете должен сделать покупатель.*

*1 марта 2011 года:*

**Дебет 08 Кредит 60**

– 1 200 000 руб. – поступил объект недвижимого имущества на основании акта приема-передачи по форме №ОС-1;

**Дебет 01 Кредит 08**

– 1 200 000 руб. – объект принят к учету в качестве основного средства, согласно пункту 4 ПБУ 6/01.

*Начиная с 1 апреля 2011 года покупатель начисляет амортизацию по объекту недвижимости согласно пункту 21 ПБУ 6/01 (Дебет 20 (25, 26, 44) Кредит 02). В налоговом учете у покупателя также отражается начисление амортизации на основании статей 258 и 259 НК РФ.*

*25 апреля 2011 года:*

**Дебет 19 Кредит 60**

– 216 000 руб. – выделен НДС на основании счета-фактуры, выставленного продавцом в течение 5 рабочих дней с даты перехода права собственности;

**Дебет 68 субсчет «НДС» Кредит 19**


– 216 000 руб. – принят к вычету НДС.

### Пример 2

разъяснениям налоговых органов могут быть акт о приеме-передаче здания (форма № ОС-1а), технический паспорт здания и др. (письмо УМНС РФ по г. Москве от 20.09.2004 № 26-12/61278, от 25.12.2003 № 26-12/71974).

Если же документально подтвердить срок эксплуатации недвижимого объекта предыдущими собственниками организация не сможет, она

должна будет установить срок полезного использования как для нового объекта.

В бухгалтерском учете срок полезного использования приобретенного недвижимого объекта определяется организацией самостоятельно согласно пункту 20 ПБУ 6/01. Это касается как новых объектов основных средств, так и бывших в употреблении. 

**Н.В. Одинцова**, ведущий бухгалтер отдела бухгалтерской и налоговой отчетности ОАО «Московская объединенная энергетическая компания», действительный член ИПБ Московского региона

## Приобретаем компьютерную программу через Интернет

Торговля через Интернет стремительно развивается. Сейчас таким способом можно приобрести даже компьютерные программы и права на их использование. Очевидно, что при этом договоры на бумажном носителе, накладные или акты приемки-передачи не оформляются, а факт покупки подтверждается, как правило, перепиской по электронной почте. Можно ли признать расходы на приобретение программ для целей налогообложения прибыли? Как отразить в учете приобретение через Интернет?

### Как осуществляется покупка

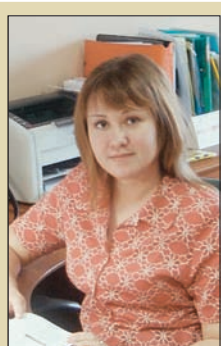
Чаще всего поставщиками компьютерных программ выступают иностранные разработчики. Например, многие компании покупают для сотрудников планшетные компьютеры, программное обеспечение для которых нужно приобретать у их производителя. Компании делают свой выбор в пользу покупки программного обеспечения через сайт, так как у этого способа есть несколько плюсов. Во-первых, это, как правило, гарантированное качество продукта, а, во-вторых, оперативность и относительная дешевизна.

Обычно покупка программ через Интернет происходит следующим образом. Представитель организации заполняет необходимые сведения в бланке заказа на сайте разработчика или продавца. Затем он производит оплату от собственного имени или от имени организации. При оплате от имени организации чаще всего используются корпоративные рублевые карты.

Далее возможны варианты: компания загружает пробную версию программы и получает по электронной почте регистрационный ключ (код активации) или продавец предоставляет ссылку с адресом для загрузки полноценной версии программы. В момент инсталляции (установки) программы лицензиат принимает условия лицензионного соглашения, которое как правило, предусматривает установку (договор присоединения). После скачивания покупатель использует программу в своей производственной деятельности.

### Документальное оформление

Как сказано в пункте 1 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухгалтерском учете), все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными



Н.В. Одинцова

документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Более того, первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена в унифицированных альбомах, должны разрабатываться организацией самостоятельно и содержать обязательные реквизиты, перечисленные в пункте 2 статьи 9 Закона о бухгалтерском учете.

Рассмотрим, какие документы оформляются в случае покупки программного обеспечения.

Программы для ЭВМ являются результатами интеллектуальной деятельности, которым предоставляется правовая охрана (интеллектуальной собственностью). Они относятся к объектам авторского права и охраняются как литературные произведения (п. 2 ч. 1 ст. 1225, ч. 1 ст. 1259, ст. 1261 Гражданского кодекса РФ).

В случае, когда организация приобретает неисключительное право пользования программой, заключается лицензионный договор, по которому лицензиар (правообладатель) предоставляет лицензиату (организации-покупателю) право использования программы для ЭВМ в установленных договором пределах (ч. 1 ст. 1233, ч. 1 ст. 1235, части 1, 2 ст. 1286 ГК РФ). В лицензионном договоре указываются способы использования программы (п. 2 ч. 6 ст. 1235 ГК РФ).

В возмездном лицензионном договоре должен быть указан размер вознаграждения за использование произведения (программы для ЭВМ) или порядок исчисления такого вознаграждения (ч. 4 ст. 1286, ч. 5 ст. 1235 ГК РФ).

Таким образом, первый документ, который должен быть составлен при приобретении неисключительных прав на использование программных продуктов, – лицензионный договор.

Как правило, лицензионное соглашение заключается в электронной форме, первичных документов при скачивании программ поставщик не выдает, а оплата производится в валюте. В данной ситуации можно порекомендовать поступить следующим образом.

Во-первых, разработать в организации порядок документального оформления при приобретении сотрудниками компьютерных программ с помощью интернет-ресурсов. В нем нужно описать

действия сотрудников и документы, которые должны быть ими предоставлены.

Документом, который подтвердит поступление компьютерной программы, может быть авансовый отчет. К этому отчету можно приложить переписку с иностранным контрагентом в виде распечатки электронной почты, копию инвойса<sup>1</sup>, копию письма, свидетельствующего о получении покупателем ключа для скачивания и установки программы. Также можно приложить к авансовому отчету информацию о скачанной программе: ее характеристика, назначение для использования в производственной деятельности, ответственный сотрудник.

Целесообразно издать приказ (распоряжение), в котором указать, для каких целей приобретена программа и в течение какого срока она будет использоваться в хозяйственной деятельности организации. Оплату поставщику будет подтверждать выписка со счета корпоративной рублевой карты.

Кроме того, в случае если документы, распечатанные из Интернета, составлены на иностранном языке, их необходимо перевести на русский язык. Согласно пункту 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, далее – ПБУ), документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляются на русском языке.

Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык. Такой перевод может быть сделан как профессиональным переводчиком, так и специалистами самой организации, на которых возложена такая обязанность в рамках исполнения должностных обязанностей, в том числе и от руки (письмо Минфина России от 22.03.2010 № 03-03-06/1/168).

### Компьютерная программа – отдельный актив?

Когда организация приобретает новый компьютер, на нем, как правило, установлены операционная система и другие программы. В процессе эксплуатации вычислительной техники организация может устанавливать на нее дополнительное программное обеспечение (например, для выхода в Интернет, для

Программы для ЭВМ являются результатами интеллектуальной деятельности, которым предоставляется правовая охрана (интеллектуальной собственностью).

<sup>1</sup> Инвойс (англ. invoice) – применяемый в международной коммерческой практике документ, предоставляемый продавцом покупателю. Он содержит перечень товаров, их количество и цену, по которой они будут поставлены покупателю, условия поставки и сведения об отправителе и получателе. При выписке инвойса у покупателя появляется обязанность оплаты товара. Можно сказать, что в российской практике это соответствует выставяемому для оплаты счету.



С точки зрения налогового учета затраты на приобретение программного обеспечения можно с равными основаниями отнести как к прочим расходам, так и к расходам, увеличивающим первоначальную стоимость компьютера.

просмотра и загрузки различных файлов и др.). Как отражать такие объекты в бухгалтерском и налоговом учете?

Если в первичных документах стоимость программного обеспечения не выделена отдельной строкой, расходы на его приобретение включаются в первоначальную стоимость основного средства.

В противном случае у организации есть право выбора. Первый вариант – расходы на приобретение программ можно учитывать в стоимости основных средств, как иные затраты, связанные с приобретением основного средства (п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н).

Второй вариант – организация может учесть программное обеспечение отдельно как самостоятельный актив в соответствии с пунктом 6 ПБУ 6/01. Данный пункт указывает, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно различаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1), компьютеры и другая электронно-вычислительная техника относятся ко второй амортизационной группе. В эту группу включено имущество со сроком полезного использования свыше двух лет до трех лет включительно.

Срок полезного использования программ для ЭВМ устанавливается в лицензионном договоре. Если в лицензионном договоре срок его действия не определен, договор считается заключенным на пять лет (ч. 4 ст. 1235 ГК РФ).

Кроме того, программное обеспечение является активом, так как оно используется в хозяйственной деятельности, направленной на получение дохода и экономических выгод. Данное утверждение можно подтвердить определением, приведенным в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России: активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Оценить выгоды, например, от использования планшетных компьютеров, для которых приобретается программное обеспечение, непросто, но тем не менее можно. Современный бизнес требует от сотрудника быстрого решения рабочих вопросов. При наличии такого компьютера сотрудник может более оперативно решать поставленные перед ним задачи. А для того, чтобы компьютер работал, ему необходимо специальное программное обеспечение. Безусловно, связь косвенная, но она есть, и это дает право считать программное обеспечение активом.

С точки зрения налогового учета затраты на приобретение программного обеспечения можно с равными основаниями отнести как к прочим расходам, так и к расходам, увеличивающим первоначальную стоимость компьютера.

Специалисты Федеральной налоговой службы (письма от 13.05.2011 № КЕ-4-3/7756, от 29.11.2010 № ШС-17-3/1835) считают, что если использование основного средства без программного обеспечения невозможно, расходы на приобретение права использования программного обеспечения в любом случае следует включать в первоначальную стоимость основного средства. Ведь такие расходы связаны с доведением его до состояния, пригодного к использованию (абз. 2 п. 1 ст. 257 НК РФ).

Специалисты Минфина России (письмо от 25.05.2009 № 03-03-06/2/105) допускают возможность включения стоимости программного обеспечения в первоначальную стоимость компьютера не во всех ситуациях. Если в лицензионном договоре предусмотрена выплата правообладателю вознаграждения периодическими платежами в течение срока его действия, сумма такого вознаграждения учитывается равномерно в течение срока действия договора на основании подпункта 26 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Таким образом, в случае приобретения программного обеспечения для компьютеров, ноутбуков и другой вычислительной техники, организация сама решает, как она будет отражать эти программы в налоговом учете: вместе или по отдельности в соответствии с пунктом 4 статьи 252 НК РФ. Сделанный выбор необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

## Бухгалтерский учет

В случае если организация приняла решение включить стоимость программного обеспечения в стоимость основного средства, она отражает расходы на его приобретение по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств». Это следует из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

Если же организацией принято решение учитывать расходы на приобретение программного обеспечения как самостоятельный актив, возникает вопрос: на каком счете отражать приобретение программного обеспечения?

В свете изменений, внесенных приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н, изменилась формулировка пункта 65 ПБУ. Ранее в нем говорилось, что затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов. Сейчас такие затраты следует отражать в балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Однако в пункте 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утв. приказом Минфина от 27.12.2007 № 153н) по-прежнему сказано, что платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются как расходы будущих периодов. Поэтому такие расходы подлежат списанию в течение срока действия договора.

То есть можно констатировать: порядок отражения и списания компьютерных программ не изменился, а счет 97 «Расходы будущих периодов» наиболее подходит для учета расходов на приобретение программных продуктов.

Рассмотрим ситуацию, когда программа оплачивается иностранному поставщику через рублевую корпоративную карту. Эта самый удобный и распространенный способ оплаты, так как не нужно открывать валютный счет.

В отношении пластиковой корпоративной карты организация должна

открыть отдельный субсчет на счете 55 «Специальные счета в банках». На дату выписки средства, списанные с карточного счета, считаются выданными под отчет сотруднику – держателю карты, то есть делается бухгалтерская запись Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит 55 «Специальные счета в банках» в рублях по курсу Центрального банка РФ на дату осуществления расчетов. Это следует из пункта 5 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Минфина России от 25.12.2007 № 132н).

Однако обслуживающий корпоративную рублевую карту организации банк чаще всего устанавливает свой курс на иностранную валюту. То есть организация уплачивает в этом случае так называемое комиссионное вознаграждение банку. Его нужно отразить по дебету счета 91.2 «Прочие расходы» и кредиту счета 55 «Специальные счета в банках».

Надо заметить, что между датой оплаты (датой инвойса) и датой списания банком средств с корпоративной карты может пройти несколько дней. Поэтому возникает вопрос, что считать датой платежа и на какую дату брать курс ЦБ РФ для расчета. По мнению автора, поскольку списание денежных средств и оплата подтверждаются выпиской банка, то при отражении операций следует ориентироваться именно на дату выписки по счету.

Оприходование программного обеспечения отражается на дату авансового отчета по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в рублях по курсу ЦБ РФ (п. 5 ПБУ 3/2006). В этом случае дата авансового отчета также не будет совпадать с фактической датой скачивания программы. Но поскольку программа приобретается через подотчетное лицо, датой признания расходов по приобретению программного обеспечения является дата утверждения авансового отчета.

Далее в бухгалтерском учете необходимо отразить курсовые разницы. В соответствии с пунктом 3 ПБУ 3/2006 курсовая разница – разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой

Поскольку списание денежных средств и оплата подтверждается выпиской банка, то при отражении операций следует ориентироваться именно на дату выписки по счету.

этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Активы, которые оплачены организацией в предварительном порядке, признаются в бухгалтерском учете в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса (п. 9 ПБУ 3/2006).

Курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы (п. 13 ПБУ 3/2006). Положительная разница отражается по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и кредиту счета 91.1 «Прочие доходы». Отрицательная разница отражается по дебету счета 91.2 «Прочие расходы» и кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

В зависимости от использования программы расходы с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» ежемесячно списываются в дебет счетов учета затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 91.2 «Прочие расходы» в течение времени использования программы, установленного приказом организации.

В соответствии с пунктом 39 ПБУ 14/2007 неисключительное право использования программы для ЭВМ учитывается организацией на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного договором. Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) не предусмотрено забалансового счета для учета НМА, полученных в пользование. Организация может самостоятельно открыть отдельный забалансовый счет, например 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование по лицензионным договорам».

### Налогообложение

Как было сказано выше, при определенных условиях организация может отнести затраты на приобретение программного обеспечения к расходам, увеличивающим первоначальную стоимость в соответствии со статьей 257 НК РФ. В этом случае стоимость компьютера и программного обеспечения

она списывает в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, по мере начисления амортизации в течение срока их полезного использования (п. 1 ст. 256 и п. 1 ст. 257 НК РФ).

Кроме того, расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ по лицензионным договорам, если они отвечают критериям признания расходов, перечисленным в статье 252 НК РФ, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ):

- если по условиям договора на приобретение неисключительных прав установлен срок использования программ для ЭВМ, расходы, относящиеся к нескольким отчетным периодам, учитываются при исчислении налоговой базы равномерно в течение этих периодов (то есть так же, как в бухгалтерском учете);
- если из условий договора на приобретение неисключительных прав нельзя определить срок использования программ для ЭВМ, расходы распределяются с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов; при этом налогоплательщик в налоговом учете вправе самостоятельно определить период, в течение которого указанные расходы подлежат учету для целей налогообложения прибыли.

Отметим, что если в лицензионном договоре срок его действия не определен, договор считается заключенным на 5 лет (если Гражданским кодексом РФ не предусмотрено иное). Это правило следует взять на заметку налогоплательщику, который заключил соглашение с неопределенным сроком использования программного продукта (письмо УФНС по г. Москве от 30.09.2010 № 16-15/102331@1).

В случае приобретения программы через Интернет лицензионное соглашение, как правило, заключается в электронной форме, первичных документов при скачивании программ поставщик не выдает. Можно ли признать расходы в данном случае на основании косвенных документов (их перечень приведен выше)?

До недавнего времени Минфин России не высказывался по этому вопросу. Однако в начале 2011 года в письме от 05.03.2011 № 03-03-06/1/127 Минфин России рассмотрел вопрос о порядке налогового учета расходов на приобретение программы для ЭВМ.


Активы, которые оплачены организацией в предварительном порядке признаются в бухгалтерском учете в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса.



По мнению Минфина России, при приобретении программы для ЭВМ путем заключения лицензионного соглашения и поставки программы через Интернет документальным подтверждением указанных расходов могут являться в том числе документы, подтверждающие оплату предусмотренного лицензионным соглашением вознаграждения, а также распечатка электронного письма, подтверждающего поставку программы для ЭВМ покупателю, заверенная в установленном порядке. К сожалению, Минфин России не уточняет, каким образом надо заверить распечатку. Однако организация в данном письме спрашивала, достаточно ли нотариально заверенной распечатки. Поэтому можно сделать вывод, что нотариальное заверение подойдет.

В налоговом учете курсовые разницы также могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль. Отрицательные или положительные разницы, образующиеся вследствие отклонения курса

продажи (покупки) иностранной валюты обслуживающим организацию банком от официального курса Центрального банка РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту, учитываются либо в составе внереализационных расходов (подп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ), либо в составе внереализационных доходов (п. 2 ст. 250 НК РФ).

Курсовые разницы, возникающие от переоценки имущества в виде обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных)), проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком РФ на дату признания соответствующего обязательства, учитываются либо в составе внереализационных расходов (подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ), либо в составе внереализационных доходов (п. 11 ст. 250 НК РФ). 

По мнению Минфина России, при приобретении программы для ЭВМ путем заключения лицензионного соглашения и поставки программы через интернет документальным подтверждением указанных расходов могут являться в том числе документы, подтверждающие оплату предусмотренного лицензионным соглашением вознаграждения.

**Л. В. Ананьева, Е. В. Мельникова**, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Выплачиваем выходное пособие

Как осуществляются бухгалтерский учет, налогообложение, уплата страховых взносов при выплате выходного пособия (в связи с сокращением штата) в размере среднемесячного заработка?

### Налог на прибыль

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

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

Статьей 255 НК РФ установлено, что в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные

начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Таким образом, сумма выходного пособия, выплачиваемого при сокращении численности или штата работников организации (п. 2 ст. 81 ТК РФ) в размере среднего заработка, может быть учтена в составе расходов на оплату труда, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Кроме того, сумма выходного пособия может быть учтена в целях налогообложения прибыли в большем размере, чем

Объектом обложения страховыми взносами на социальное страхование от несчастных случаев признаются выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые страхователями в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, если в соответствии с гражданско-правовым договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы.

установлено в статье 178 ТК РФ, если выплата пособия в таком размере предусмотрена трудовым и (или) коллективным договором (письмо Минфина России от 14.03.2011 № 03-03-06/2/40).

## НДФЛ

Не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных, в частности, с увольнением работников. Так сказано в пункте 3 статьи 217 НК РФ.

Таким образом, выходное пособие, выплачиваемое в соответствии со статьей 178 ТК РФ, и дополнительная компенсация, выплаченная работнику согласно статье 180 ТК РФ в размере среднего заработка пропорционально времени, оставшемуся до истечения срока предупреждения об увольнении, освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц. Такой вывод подтверждается письмами Минфина России от 14.04.2010 № 03-04-06/6-74, от 03.12.2010 № 03-03-06/4/117.

## Страховые взносы

Объектом обложения страховыми взносами для организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений. Об этом сказано в части 1 статьи 7 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» (далее – Закон № 212-ФЗ).

Согласно части 1 статьи 8 Закона № 212-ФЗ, база для начисления страховых взносов для организаций определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных частью 1 статьи 7 Закона № 212-ФЗ, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, указанных в статье 9 Закона № 212-ФЗ.

Подпункт «д» пункта 2 части 1 статьи 9 Закона № 212-ФЗ определяет, что не подлежат обложению страховыми взносами для организаций все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных, в частности, с увольнением работников.

Таким образом, выходное пособие, а также дополнительная компенсация, выплачиваемые работодателем увольняемому работнику по основаниям, предусмотренным статьями 178 и 180 ТК РФ, не подлежат обложению страховыми взносами в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования. Аналогичные выводы содержатся в письмах Минздравсоцразвития России от 07.05.2010 № 1145-19, от 26.05.2010 № 1343-19. Объектом обложения страховыми взносами на социальное страхование от несчастных случаев признаются выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые страхователями в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, если в соответствии с гражданско-правовым договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы. На это указывает пункт 1 статьи 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (далее – Закон № 125-ФЗ).

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

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 20.2 Закона № 125-ФЗ, не подлежат обложению страховыми взносами все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм,

установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных, в частности, с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск. Об этом также сказано в письме ФСС России от 25.11.2011 № 14-03-11/07-539.

Как видим, указанная норма аналогична подпункту «д» пункта 2 части 1 статьи 9 Закона № 212-ФЗ. Таким образом, выходное пособие, выплачиваемое при сокращении штата (численности) в размере, установленном статьей 178 ТК РФ, не подлежит обложению страховыми взносами на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.


### Бухгалтерский учет

Затраты по выплате компенсации в связи с увольнением работника при сокращении штата организации признаются расходами по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы

организации»). Указанные расходы признаются в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы (п. 17 ПБУ 10/99).

В силу пункта 18 ПБУ 10/99 выходные пособия отражаются в составе расходов в том отчетном периоде, в котором они начислены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н), все выплаты работнику, связанные с его увольнением по сокращению штата, учитываются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»:

Дебет 20 (23, 25, 26, 44) Кредит 70 – начислена сумма выходного пособия (основание: приказ, распоряжение о прекращении трудового договора с работником, бухгалтерская справка-расчет). 

Выходные пособия отражаются в составе расходов в том отчетном периоде, в котором они начислены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Е. П. Титова, С. В. Мягова, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Безнадежная задолженность по лизинговым платежам

Лизингополучатель первое время исправно оплачивал лизинговые платежи, но потом платить перестал, стала накапливаться задолженность перед лизингодателем. Лизингодатель начислял лизинговые платежи и оплачивал все необходимые налоги с этих платежей. Впоследствии договор лизинга был досрочно расторгнут. Предмет лизинга был изъят и возвращен лизингодателю.

Одновременно лизингодатель подал в суд иск о взыскании с лизингополучателя задолженности по уплате лизинговых платежей. В связи с тем, что лизингополучатель не в состоянии отвечать по своим обязательствам, суд обратил взыскание на поручителей лизингового договора. С поручителями было достигнуто мировое соглашение о частичном погашении задолженности по договору лизинга, которая покрывает задолженность по лизинговым платежам лишь частично. В мировом соглашении указывается об отказе истца от исковых требований к ответчику.

Имеет ли право лизинговая организация списать сумму непогашенной задолженности по начисленным лизинговым платежам на уменьшение налогооблагаемой прибыли?

В соответствии с частью 2 статьи 138 АПК РФ стороны могут урегулировать спор, заключив мировое соглашение или применяя другие примирительные процедуры, в том числе процедуру медиации<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Процедура медиации – способ урегулирования споров при содействии медиатора на основе добровольного соглашения сторон.

Мировое соглашение заключается в письменной форме и должно содержать согласованные сторонами сведения об условиях, о размере и о сроках исполнения обязательств друг перед другом или одной стороной перед другой.



При этом в мировом соглашении могут содержаться условия об отсрочке или о рассрочке исполнения обязательств ответчиком, об уступке прав требования, о полном или частичном прощении либо признании долга, о распределении судебных расходов и иные условия, не противоречащие федеральному закону.

Таким образом, из прямого прочтения указанной нормы следует, что, если истец в процессе проведения примирительной процедуры принимает решение о прощении долга, это должно быть указано в мировом соглашении.

Однако в рассматриваемой ситуации о прощении долга в мировом соглашении не упоминается.

В связи с этим говорить о том, что указанная сумма является прощенным долгом, некорректно.

Это следует из положений статьи 415 ГК РФ, в соответствии с которой прощение долга означает прекращение обязательств путем освобождения кредитором должника от лежащих на нем обязанностей.

В рассматриваемой ситуации, несмотря на то что мировое соглашение не содержит прямого указания на прощение долга в отношении оставшейся суммы, лизинговая компания не вправе в дальнейшем требовать погашения этой суммы в судебном порядке. Однако законодательство в этом случае не запрещает истребовать эту сумму другим способом (например, путем уступки права требования или в претензионном порядке).

Тем не менее, несмотря на данное обстоятельство, признать сумму непогашенной задолженности безнадежным долгом для целей налогообложения весьма проблематично.

В соответствии с пунктом 2 статьи 266 НК РФ долги перед налогоплательщиком можно признать безнадежными, если по ним истек установленный срок исковой давности, а также в том случае, когда в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа, ликвидацией организации.

Таким образом, в целях налогообложения прибыли предусматриваются только четыре основания признания дебиторской задолженности безнадежной:

- безнадежными долгами признаются те долги, по которым истек

**Арбитражный суд прекращает производство по делу, если установит, что имеется вступивший в законную силу принятый по спору между теми же лицами, о том же предмете и по тем же основаниям судебный акт арбитражного суда.**

установленный срок исковой давности (ст. 196 ГК РФ);

- долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения (ст. 416 ГК РФ);
- долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено на основании акта государственного органа (ст. 417 ГК РФ);
- долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено ликвидацией организации (ст. 419 ГК РФ).

В соответствии со статьей 195 ГК РФ исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. Принятие судом решения о взыскании долга в пользу кредитора означает реализацию данного права.

Отметим, что в соответствии с пунктом 2 части 1 статьи 150 АПК РФ арбитражный суд прекращает производство по делу, если установит, что имеется вступивший в законную силу принятый по спору между теми же лицами, о том же предмете и по тем же основаниям судебный акт арбитражного суда.

Следовательно, по отношению к долгу, в отношении которого имеется вступившее в силу решение суда о его взыскании, понятие исковой давности, установленное статьей 195 ГК РФ, неприменимо.

В отношении оставшейся суммы задолженности, по нашему мнению, учитывая, что у организации остается возможность истребовать указанную сумму в ином порядке, кроме судебного, у организации остается право признать ее безнадежным долгом и списать впоследствии по истечении срока исковой давности. При этом необходимо учитывать, что срок исковой давности был прерван в связи с обращением истца в суд и начал течь заново с момента заключения мирового соглашения.

В связи с вышеизложенным полагаем, что организация вправе признать оставшуюся сумму задолженности, не возвращенную лизингополучателем, безнадежной и включить ее по истечении трех лет с момента заключения мирового соглашения в состав внереализационных расходов на основании подпункта 2 пункта 2 статьи 265 НК РФ.



Е. П. Титова, Е. В. Мельникова, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Если при регистрации подано заявление на «упрощенку»

Организация осуществляет розничную торговлю в г. Химки и г. Мытищи. Никаких иных видов деятельности она не осуществляет. Организация арендует помещения в торговых центрах (площадь помещений не превышает 33 кв. м). При регистрации в налоговую инспекцию было передано заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения и о постановке на учет в качестве плательщика ЕНВД. Должна ли организация вести учет и платить по двум налогам?

Уплата налогов, а также представление налоговой отчетности зависят от режима налогообложения, используемого организацией при осуществлении предпринимательской деятельности.

В зависимости от установленного режима налогообложения налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, а также представлять в налоговый орган по месту учета налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать (подпункты 3 и 4 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Обязанность по уплате конкретного налога возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора только с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора, и прекращается при возникновении обстоятельств, предусмотренных статьей 44 НК РФ.

Плательщиками единого налога на вмененный доход в соответствии со статьей 346.28 НК РФ являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

Система налогообложения в виде ЕНВД может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов в отношении розничной торговли, осуществляемой:

- через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли (подп. 6 п. 2 ст. 346.26 НК РФ);

- через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети (подп. 7 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

При этом под розничной торговлей понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи (ст. 346.27 НК РФ). К данному виду предпринимательской деятельности, в частности, не относится реализация товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправок) (посылочная торговля).

В отличие от других систем налогообложения, система ЕНВД является обязательной к применению, так как вводится непосредственно в отношении определенных видов деятельности, осуществляемых организацией или индивидуальным предпринимателем.

На территории г. Мытищи система налогообложения в виде ЕНВД в части розничной торговли введена решением Совета депутатов муниципального образования «Мытищинский район» Московской области от 17.11.2005 № 30/4 «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» (далее – Решение № 30/4).

На территории г. Химки система налогообложения в виде ЕНВД в части розничной торговли введена решением Совета депутатов городского округа Химки Московской области от 03.10.2007 № 13/3 «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в городском округе Химки».

В отличие от других систем налогообложения, система ЕНВД является обязательной к применению, так как вводится непосредственно в отношении определенных видов деятельности, осуществляемых организацией или индивидуальным предпринимателем.

Исполнение обязанности по представлению налоговой декларации не зависит от наличия либо отсутствия соответствующего налога к уплате.

Таким образом, организация, при условии соответствия объекта торговли (торгового помещения) характеристикам, установленным подпунктами 6 или 7 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ, будет являться плательщиком ЕНВД.

В соответствии с пунктом 1 статьи 38 НК РФ каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения.

Соответственно, поскольку иной, облагаемой УСН деятельности организация не осуществляет, уплата налогов, представление отчетности будут осуществляться организацией в соответствии с положениями главы 26.3 «Система налогообложения в виде ЕНВД» НК РФ.

При этом ни один нормативно-правовой документ не допускает, чтобы в отношении одного вида деятельности осуществлялось двойное налогообложение, то есть доход от розничной торговли не может одновременно облагаться и ЕНВД, и налогом, уплачиваемым в связи с применением УСН.

В силу пункта 7 статьи 346.26 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ. В этом случае налогоплательщикам предписано вести раздельный учет имущества.

Согласно пункту 4 статьи 346.12 НК РФ, организации, переведенные в соответствии с главой 26.3 НК РФ на уплату ЕНВД для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять УСН в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности.

Однако в рассматриваемой ситуации организация не осуществляет никаких иных видов деятельности, кроме розничной торговли, которая в указанных муниципальных образованиях подпадает под обложение ЕНВД. Применение упрощенной системы налогообложения (УСН) только заявлено организацией при регистрации и может иметь место в случае, когда организация будет осуществлять виды деятельности, которые не подпадают под ЕНВД, или в случае, если система обложения ЕНВД будет отменена.

Таким образом, несмотря на заявленное при регистрации право применения

УСН, организация, осуществляя розничную торговлю, уплачивает в рассматриваемой ситуации только ЕНВД. Для уплаты налога, связанного с применением УСН, оснований в данном случае нет.

В связи с этим возникает вопрос о необходимости представления налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

Напомним, что в соответствии с пунктом 1 статьи 346.23 НК РФ налоговая декларация по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками-организациями, применяющими УСН, в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговым периодом признается календарный год (п. 1 ст. 346.19 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 80 НК РФ, налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Как следует из пункта 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71, отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате не освобождает его от обязанности по представлению налоговой декларации за данный налоговый период, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Иными словами, исполнение обязанности по представлению налоговой декларации не зависит от наличия либо отсутствия соответствующего налога к уплате.

В связи с этим налоговые органы не раз отмечали в своих разъяснениях, что организация, подавшая заявление о применении упрощенной системы налогообложения с момента государственной регистрации, но фактически осуществляющая только предпринимательскую деятельность, которая облагается в рамках ЕНВД, должна подавать в налоговую инспекцию нулевые декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН. См., в частности, письма УФНС России по г. Москве от 03.03.2010 № 20-14/022426@, от 31.10.2007 № 18-11/3/104514@, от 10.10.2007 № 18-11/3/096554@, от 26.10.2006 № 18-12/3/94015@). Аналогичное мнение ранее высказывал и Минфин России в письме от 09.11.2007 № 03-11-05/264. При этом отметим, что разъяснения, представленные в указанных письмах, касались налогоплательщиков, применяющих как



## К сведению

общую, так и упрощенную систему налогообложения.

Однако Минфин России в последнее время придерживается иной позиции в отношении организаций, применяющих общий режим налогообложения.

Как следует из разъяснений Минфина России, представленных в письме от 24.02.2010 № 03-02-07/1-73 (адресованных налогоплательщику, который применяет ЕНВД, при этом им заявлены (но не осуществляются) иные виды деятельности, в отношении которых ЕНВД не установлен), «указанное освобождение от представления в налоговые органы налоговых деклараций (расчетов) относится только к той деятельности, осуществление которой не влечет применение общей системы налогообложения, а также к имуществу, используемому для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД для отдельных видов деятельности». Подобные выводы содержатся также в письме Минфина России от 17.01.2011 № 03-02-07/1-9).

Иными словами, организация не должна представлять в налоговый орган декларации по тем налогам, обязанность по уплате которых не возникает в связи с отсутствием оснований для исчисления указанных налогов: деятельность не осуществляется, в связи с чем не возникает объекта налогообложения.


Особое внимание стоит также обратить и на письмо ФНС России от 07.05.2010 № ШС-37-3/1285, из которого прямо следует, что «налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы (в частности, ЕНВД) и не осуществляющие иной деятельности (в том числе заявленные при регистрации в налоговом органе), кроме деятельности, подпадающей под налогообложение

Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов, одобренными Правительством РФ 20.05.2010 года, предусмотрено, что сфера применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности будет сокращаться.

В частности, с 1 января 2013 года предлагается отменить систему налогообложения в виде ЕНВД в отношении предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли, осуществляемой налогоплательщиками через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли. В отношении иных видов предпринимательской деятельности, предусмотренных главой 26.3 НК РФ, предполагается отмена ЕНВД с 1 января 2014 года. Так сказано в письме Минфина России от 21.04.2011 № 03-11-11/99.

ЕНВД, освобождены от обязанности представлять в налоговые органы налоговые декларации по тем налогам, налогоплательщиками которых они не являются в связи с применением указанного специального налогового режима (ЕНВД)».

Таким образом, позиция контролирующих органов по вопросу необходимости представления налоговой декларации в связи с применением УСН в случае, когда организация при регистрации заявила о применении данного режима, но не применяет его ввиду того, что осуществляемые виды деятельности подпадают под ЕНВД, недостаточно четко сформирована. Допускаем, что и на местах данный вопрос может решаться по-разному.

В связи с этим во избежание возможных претензий налоговых органов, по вопросу необходимости представления нулевой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, рекомендуем обратиться непосредственно в налоговый орган по месту нахождения организации. 

## Библиотека профессионального бухгалтера



**Техника валютных операций:** Учебное пособие / Г.Н. Бурлак, О.И. Кузнецова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. – 319 с.: 60x90 1/16. (переплет) ISBN 978-5-9558-0133-9

В книге комплексно изложены теоретические принципы и конкретные методы и приемы техники валютных операций в банках, ориентированные на новые требования международного банковского бизнеса с учетом российской практики. Приведены основные положения учета и контроля валютных операций в банках, исследован механизм их проведения. Показаны специфика осуществления валютных операций в основных секторах валютного рынка России, их классификация и систематизация. Рассмотрены и проанализированы техника валютных операций в коммерческих банках, на бирже и межбанковском рынке. Особое место занимает бухгалтерский учет валютных операций.

Для студентов и преподавателей экономических специальностей, работников экономических служб предприятий, кредитных учреждений и финансовых органов. Код – 094760.04.01. Цена оптовая – 299.90

Информацию об условиях приобретения см. на с. 46.

А. А. Семенюк, Е. В. Мельникова, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Имущественные налоги для подразделения

Обособленное подразделение учреждения находится в Московской области. Головное учреждение зарегистрировано в Москве. Подразделение не имеет своего счета в банке, не является филиалом. Каким образом по имуществу, закрепленному за этим подразделением, должны уплачиваться налог на имущество и транспортный налог?

### Транспортный налог

Плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения (ст. 357 НК РФ).

Пункт 1 статьи 363 НК РФ устанавливает, что уплата транспортного налога и авансовых платежей по нему производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств. При этом местом нахождения транспортных средств признается место их государственной регистрации, а при отсутствии такового – место нахождения собственника имущества (п. 5 ст. 83 НК РФ).

В связи с этим напомним, что, согласно пункту 1 статьи 83 НК РФ, в целях проведения налогового контроля организации подлежат постановке на учет в налоговых органах, в том числе по месту нахождения принадлежащих им транспортных средств. При этом в соответствии с пунктом 5 статьи 83 НК РФ постановка на учет, снятие с учета организации в налоговом органе по месту нахождения принадлежащих ей транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в статье 85 НК РФ, то есть без участия самой организации.

В соответствии с пунктом 24.3 «Правил регистрации автотранспортных средств...» (утв. приказом МВД России от 24.11.2008 «№ 1001, далее – Правила), регистрация транспортных средств за юридическими лицами производится по месту нахождения юридических лиц, определяемому местом их государственной регистрации, либо по месту нахождения их обособленных подразделений.

При регистрации транспортных средств по месту нахождения обособленных подразделений в свидетельствах о регистрации и паспортах транспортных средств указывается в качестве собственника транспортных средств юридическое лицо, а в графах, содержащих адресные данные, – адрес филиала (представительства). В графах «Особые отметки» этих документов делается запись: «филиал (представительство) или обособленное подразделение, его наименование». Адрес филиала (представительства) или иного обособленного подразделения юридического лица указывается в строках 26-38 карточек учета транспортных средств, а адрес юридического лица – в строках 39-46. В реестре регистрации транспортных средств указанные адреса проставляются в графе 15 (п. 35.21 Правил).

При этом следует понимать, что речь идет именно о постоянной регистрации автомобиля. Налоговая декларация в налоговый орган по месту временной регистрации транспортных средств учреждением не представляется и уплата транспортного налога не производится (см. письма Минфина России от 27.03.2007 № 03-05-06-04/16, от 16.04.2007 № 03-05-06-04/20, от 04.03.2011 № 03-05-05-04/04).

Таким образом, транспортное средство может быть зарегистрировано как по месту нахождения головной организации, так и по месту нахождения обособленного подразделения, причем вне зависимости от выделения такого обособленного подразделения на отдельный баланс и наличия у него расчетного счета.

Следовательно, и уплату транспортного налога (авансовых платежей) учреждение должно производить именно

Что уплата транспортного налога и авансовых платежей по нему производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств.

по месту постоянной государственной регистрации транспортного средства независимо от того, учтен автомобиль в качестве основного средства в обособленном подразделении или в головном учреждении.

Так, например, если в рассматриваемом случае автомобиль будет зарегистрирован (постоянно) по месту нахождения обособленного подразделения (в Московской области), то и налоговую декларацию следует представить в налоговый орган по месту его нахождения в Московской области (п. 1 ст. 363.1 НК РФ). При этом исчисление и уплату транспортного налога следует производить в порядке, определенном Законом Московской области от 16.11.2002 № 129/2002-ОЗ «О транспортном налоге в Московской области».

### Налог на имущество

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

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемая объектом налогообложения (п. 1 ст. 375 НК РФ). При этом, согласно пункту 1 статьи 376 НК РФ, она определяется отдельно в отношении:

- имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации;
- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации (обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс);
- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Соответственно, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении перечисленного выше имущества (п. 3 ст. 382 НК РФ), а налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу представляются

организацией отдельно по местонахождению организации, каждого обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, и каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) (ст. 386 НК РФ).

Таким образом, налог на имущество (авансовые платежи по налогу) должен исчисляться и уплачиваться, а налоговая декларация (налоговый расчет по авансовым платежам) представляться учреждением в налоговый орган:

- по движимому имуществу:
  - по всему имуществу – по местонахождению учреждения, в случае если его обособленные подразделения не выведены на отдельный баланс;
  - раздельно по имуществу, закрепленному за головным учреждением и его обособленными подразделениями – по их местонахождению, в случае выделения обособленных подразделений на отдельный баланс;
- по недвижимому имуществу:
  - во всех случаях по местонахождению недвижимого имущества (месту постановки на налоговый учет) либо по местонахождению учреждения и его обособленных подразделений, если они совпадают с местонахождением такого имущества.

Отметим, что данные выводы подтверждаются также разъяснениями уполномоченных органов (см. письма Минфина России от 26.03.2008 № 03-05-05-01/20, от 20.12.2007 № 03-05-06-01/145, от 20.09.2006 № 03-06-01-04/177, от 19.01.2006 № 03-06-01-04/07, УФНС России по г. Москве от 23.09.2010 № 16-15/00102).

Так, например, в случае, если обособленное подразделение учреждения, находящееся в Московской области, выделено на отдельный баланс и за ним закреплено движимое имущество и (или) по месту его нахождения имеется недвижимое имущество, налог на имущество (авансовые платежи по налогу) будет исчисляться и уплачиваться, а налоговая декларация (налоговый расчет по авансовым платежам) представляться учреждением в соответствующий налоговый орган Московской области в порядке, определенном Законом Московской области от 21.11.2003 № 150/2003-ОЗ «О налоге на имущество организаций в Московской области».

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемая объектом налогообложения.



## «Основным приоритетом учебного центра Taxmasters является качество преподавания»

Ежегодное повышение квалификации является обязательным для аттестованных профессиональных бухгалтеров и должно составлять не менее 40 часов. Как правило, пройти такое обучение можно, посещая занятия в одном из учебно-методических центров, аккредитованных в ИПБ Московского региона. О том, как организован учебный процесс в учебно-методическом центре Taxmasters Государственной академии специалистов инвестиционной сферы, рассказывает руководитель центра **Станислав Петрович Мельник**.

### **1. Как давно существует ваш центр? Сколько бухгалтеров и аудиторов прошли в нем подготовку и повышение квалификации?**

Академия ГАСИС проводит подготовку и повышение квалификации профессиональных бухгалтеров уже около десяти лет. Учебный центр Taxmasters создан на базе академии всего год назад, но за это время у нас прошли повышение квалификации уже более 500 слушателей.

### **2. Что вы можете назвать визитной карточкой центра?**

Создание комфортных условий обучения для каждого слушателя, высококлассные преподаватели-практики, четкость и своевременность в оформлении документов.

### **3. Как организован учебный процесс? Каких преподавателей вы приглашаете?**

Так как наши слушатели сами являются главными бухгалтерами с большим опытом работы, основным приоритетом учебного центра Taxmasters является качество преподавания. Преподаватели нашего учебного центра – практикующие специалисты, аттестованные аудиторы и профессиональные бухгалтеры, налоговые юристы.

Небольшие учебные группы позволяют преподавателю уделить внимание

каждому слушателю и достигнуть высокого качества преподавания. Обмен мнениями, разбор базовых учебных задач, использование интерактивных методик преподавания создают на занятиях атмосферу профессионального сообщества.

### **4. Как центр реализует программы ежегодного повышения квалификации, разработанные и утвержденные ИПБ России? Назовите самые популярные курсы.**

Проведение ежегодного повышения квалификации аттестованных профессиональных бухгалтеров – одно из основных направлений деятельности учебного центра. Особой популярностью пользуются программы «Налоги и налогообложение», «Новое в нормативном регулировании и актуальные проблемы практики налогообложения».

Отдельно хочется отметить программу «Внутренний аудит», которая недавно утверждена ИПБ России и уже пользуется повышенным спросом. Слушатель, освоивший эту программу, получает возможность сдать экзамены на дополнительный аттестат внутреннего аудитора. Кроме того, учебный центр Taxmasters совместно с ИПБ России проводит бесплатные семинары по актуальным темам.





Уважаемые коллеги!

## Приглашаем вас прослушать обновленный продвинутый курс повышения квалификации с возможностью получения дополнительного аттестата по МСФО!

С 1 сентября 2011 года ИПБ России предлагает вам прослушать ОБНОВЛЕННЫЙ продвинутый курс повышения квалификации «**Международные стандарты финансовой отчетности**». По окончании спецкурса слушателям выдаются два сертификата по 40 часов, идущих в зачет обязательного ежегодного повышения квалификации. Кроме того, у слушателей появляется возможность получить дополнительный аттестат по специализации «Профессиональный бухгалтер по МСФО».

Во 2-м полугодии 2011 г.  
семинары по МСФО планируется провести в следующие сроки:

**с 7 по 31 октября**

**со 2 по 30 ноября**

**со 2 по 28 декабря**

Время проведения:

**с 18.00 до 21.00**

Семинары проходят по адресу:  
**г. Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3, помещение НП «ИПБ России»**  
(м. «Пушкинская», «Тверская»)

С полным расписанием новых и обновленных спецкурсов, проводимых на базе ИПБ России, вы можете ознакомиться на сайте ИПБ России [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org) на главной странице в разделе «Курсы и семинары ИПБ России». Все спецкурсы дают возможность получения дополнительного

аттестата по различным специализациям. Чтобы принять участие в любом семинаре, необходимо заполнить на сайте ИПБ России заявку участника по выбранному спецкурсу (с указанием желаемой даты обучения) и отправить по электронной почте: [nalog@ipbr.org](mailto:nalog@ipbr.org)

Для абонентов ТАКСКОМ предусмотрены скидки.

Подробная информация и заявка участника:  
по телефону (495) 720-54-55 (информационный отдел)  
на сайте [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org) (на главной странице)



Стартовала новая программа ИПБ России!

## Продвинутые курсы повышения квалификации с получением второго аттестата!

В конце 2010 года ИПБ России начал обучение бухгалтеров по двум новым программам – «Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт консультант» (с 1 сентября 2011 года программа называется «Налоговый учет») и «Внутренний аудит».

Новые программы вызвали большой интерес у профессиональных бухгалтеров. Слушатели семинаров, проведенных в ноябре-декабре 2010 года, высоко оценили данное нововведение ИПБ России. Актуальные темы, компетентные лекторы, высокий уровень организации – вот составляющие успеха новых программ.

Обратите внимание, что «Налоговый учет» и «Внутренний аудит» – это не только продвинутые курсы, которые являются частью программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и дают возможность получения дополнительного **аттестата ИПБ России** по специализации «Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт консультант» и «Внутренний аудит». По данным

курсам профессиональные бухгалтеры также могут пройти **обязательное повышение квалификации** (по программе «Налоговый учет» – в объеме 80 часов, по программе «Внутренний аудит» – в объеме 40 часов).

Программа курса **«Налоговый учет»** направлена на изучение последних изменений налогового законодательства и арбитражной практики по налоговым спорам. Этот курс позволит систематизировать знания по налогам, дополнить их новой информацией и научит находить оптимальное решение в любой налоговой ситуации.

Курс **«Внутренний аудит»** 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.

Желающие принять участие в курсах повышения квалификации могут заполнить заявку участника на сайте [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org) и отправить ее по электронной почте [nalog@ipbr.org](mailto:nalog@ipbr.org). Курсы планируются ежемесячно и проводятся по мере наполнения групп.

Для абонентов ТАКСКОМ предусмотрены скидки.

Подробная информация и заявка участника:  
по телефону (495) 720-54-55 (информационный отдел)  
на сайте [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org) (на главной странице)





## СТАРТОВАЛА НОВАЯ ПАРТНЕРСКАЯ ПРОГРАММА!

Приглашаем вас принять участие в практическом семинаре, который ИПБ России проводит совместно с компанией ГАРАНТ:

### «Новое в нормативном регулировании и актуальные проблемы практики налогообложения»

Практический семинар даст обзор основных нововведений в законодательстве и нормативных актах РФ, которые имели место за годовой период, предшествующий дате проведения занятий по спецкурсу, и которые оказали существенное влияние на практику налогообложения. Будут рассмотрены спорные ситуации по вопросам налогообложения и арбитражной практики по ним. Также вы в максимально короткие сроки научитесь быстро и правильно справляться с поставленными профессиональными задачами с помощью Информационно-правового обеспечения ГАРАНТ.

#### Посетив наш семинар, вы:

- Получите актуальную информацию по подготовке и сдаче налоговой и бухгалтерской отчетности
- Получите актуальную информацию по последним изменениям текущего периода
- Разберете актуальные проблемные ситуации
- Научитесь пользоваться готовыми информационными решениями системы ГАРАНТ
- Ознакомитесь с наглядными рекомендациями по заполнению форм налоговых деклараций и иных отчетных документов
- Сможете ориентироваться в огромном массиве специализированных материалов
- Познакомитесь с авторитетными мнениями по актуальным правовым темам и с аналитическими материалами по спорным вопросам действующего законодательства
- С помощью новых информационных блоков системы ГАРАНТ научитесь уверенно решать профессиональные вопросы
- Научитесь пользоваться уникальным комплексным сервисом для работы с отчетностью «ГАРАНТ Электронный Экспресс»
- С помощью развернутых практических рекомендаций Службы правового консалтинга ГАРАНТ научитесь разрешать самые сложные и запутанные ситуации и оперативно решать поставленные задачи
- Первыми ознакомитесь с новыми возможностями для работы с правовой информацией, многие из которых являются уникальными и доступны только клиентам ГАРАНТА
- Получите возможность пройти тест на «Серебряный сертификат» ГАРАНТА

Дата проведения семинара: **3 – 11 ноября 2011 г. с 18.00 до 21.00**

Место проведения: **НП «ИПБ России», Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3**  
(ст. м. «Пушкинская», «Тверская»)

Для пользователей системы ГАРАНТ предусмотрены скидки.

С программой семинара можно ознакомиться на сайте ИПБ России [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org) в разделе «Курсы и семинары ИПБ России», там же можно заполнить заявку участника.

По окончании курса действительные члены ИПБ России могут пройти тестирование на получение дополнительного аттестата по специализации «Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт-консультант».

Курс засчитывается профессиональным бухгалтерам, аттестованным ИПБ России, как повышение квалификации в объеме 40 часов.

Подробная информация по телефону:  
**(495) 720-54-55**  
(информационный отдел)

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

## Суммовые разницы: противоречия в Налоговом кодексе РФ

Налоговое законодательство непрерывно совершенствуется. С каждым годом в Налоговом кодексе РФ становится все меньше неоднозначных и противоречивых норм. Но один вопрос по-прежнему остается нерешенным: возникают ли в налоговом учете суммовые разницы при перечислении и получении авансов. Попробуем разобраться.

### Правовая база



А.М. Рабинович

Доход или расход в виде суммовой разницы возникает у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях. Это следует из пункта 11.1 статьи 250 и подпункта 5.1 статьи 265 НК РФ.

В соответствии с пунктом 7 статьи 271 и пунктом 9 статьи 272 НК РФ суммовая разница признается доходом или расходом (в зависимости от вида: положительная или отрицательная):

1) у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты – на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты – на дату приобретения товара (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

И наконец, статьей 316 НК РФ установлено, что в случае если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному Центральным банком РФ на дату реализации. При этом возникшие суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов

(расходов) в зависимости от возникшей разницы.

### Выводы по аналогии

Чтобы лучше понять соотношение значимости приведенных норм, целесообразно вспомнить, как в 2010 году происходила отмена курсовых разниц при перечислении и получении авансов. Очевидно, что нормы Налогового кодекса РФ о курсовых и суммовых разницах практически идентичны по своей структуре и логике.

Так, Минфин России на основании изменений в пункте 11 статьи 250 и подпункте 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ, вступивших в силу с 1 января 2010 года, считал, что, несмотря на неизменность норм статей 271, 272 и 316 НК РФ, курсовые разницы при авансах не возникают. Соответственно выручка у продавца и стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав у покупателя отражаются по курсу на дату получения (перечисления) аванса. Такую позицию Минфин России высказывал в письмах от 18.03.2010 № 03-03-06/1/149, от 05.04.2010 № 03-03-06/2/69 и др.

ФНС России, напротив, настаивала, что без внесения необходимых изменений в статьи 271, 272 и особенно статью 316 НК РФ вопрос не может считаться решенным. См., в частности, письма от 12.01.2010 № 3-2-06/1 и от 31.08.2010 № ШС-37-3/10322@.

Итогом этой полемики стало внесение необходимых изменений в статьи 271, 272 и 316 НК РФ, согласно которым при перечислении и получении авансов в иностранной валюте курсовые разницы отсутствуют.

Применительно к суммовым разницам этот экскурс в историю важен тем, что

законодательные и исполнительные органы (в лице Минфина России) признали, что невозможно автоматически применять определения курсовых разниц, содержащиеся в обновленных статьях 250 и 265 НК РФ, к соответствующим нормам статей 271, 272 и 316 НК РФ. Иными словами, изменения в одних статьях не могут распространяться на другие статьи (без внесения в последние соответствующих изменений).

Еще один вывод из истории с курсовыми разницами таков. Статья 316 НК РФ имеет такой же по значимости статус, что и статьи 250, 265, 271 и 272 НК РФ. Следовательно, игнорировать ее положения неправомерно.

Акцент сделан не случайно. Дело в том, что к толкованию положений Налогового кодекса РФ есть подход, согласно которому нормы главы 25 НК РФ о порядке налогового учета носят подчиненный характер по отношению к предшествующим им нормам этой же главы. Следовательно, при расхождении норм приоритет остается за теми, которые расположены в начале главы 25 НК РФ, то есть общим нормам. В частности, такие выводы сделаны в решении Президиума ВАС РФ от 14.08.2003 № 8551/03.

### Как менялась официальная позиция

В письме ФНС России от 20.05.2005 № 02-1-08/86 «О порядке учета в целях налогообложения суммовых разниц» говорилось, что если сторонами в договоре согласована дата, на которую определяется цена договора, исходя из курса условной единицы, то суммовые разницы возникают только в том случае, если момент приобретения (реализации) приходится на более раннюю дату, чем установлена сторонами для определения цены договора<sup>1</sup>. Таким образом, в случаях, когда цена договора определена сторонами в условных единицах на дату оплаты, при предварительной оплате суммовые разницы не возникают.

Указанная позиция ФНС России неоднократно воспроизводилась и в письмах УФНС России по г. Москве. Среди последних – письмо от 20.05.2011 № 16-15/049795@.

Точка зрения Минфина России по рассматриваемому вопросу на протяжении ряда лет менялась. Так, в письме от 05.10.2009 № 03-03-06/1/637 финансовое ведомство подтвердило, что суммовые разницы при получении и перечислении авансов возникают всегда. Однако

**К толкованию положений Налогового кодекса РФ есть подход, согласно которому нормы главы 25 НК РФ о порядке налогового учета носят подчиненный характер по отношению к предшествующим им нормам этой же главы.**

в письме от 04.05.2011 № 03-03-06/2/76 Минфин России признает, что суммовые разницы возникают только в случае, если момент приобретения (реализации) приходится на более раннюю дату, чем установлена сторонами для определения цены договора.

Если продолжить эту мысль, получится, что нормы пункта 7 статьи 271 и пункта 9 статьи 272 НК РФ, говорящие о том, что суммовая разница в случае получения (перечисления) предоплаты признается доходов (расходом) на дату реализации (приобретения) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не носят общий характер. Они написаны только для той ситуации (которая редко встречается на практике), когда, согласно договору, его цена определяется по курсу условных единиц на дату, отличающуюся от даты оплаты (при авансе – на дату его перечисления (получения)), например, на дату реализации.

Более того, точно такое же ограничительное толкование должно быть распространено и на статью 316 НК РФ. В соответствии с этой позицией надо считать, что сумма выручки от реализации по договорам в условных единицах пересчитывается в рубли по курсу, установленному Центральным банком РФ на дату реализации только в случае, если цена договора определяется не на дату оплаты.

Вспоминая историю изменений в статье 316 НК РФ в отношении курсовых разниц, нужно обратить внимание на то, как обосновывала ФНС России невозможность руководствоваться только статьями 250 и 265 НК РФ для того, чтобы считалось, что курсовые разницы при авансах не возникают. Вот выдержка из письма ФНС России от 12.01.2010 № 3-2-06/1:

«Также следует отметить, что в связи с отсутствием в главе 25 НК РФ прямых норм, устанавливающих дату курса пересчета иностранной валюты в случаях приобретения организацией товаров, работ, услуг, прав с расчетами в иностранной валюте, было логично предполагать, что с учетом определения курсовых разниц, установленного в рассматриваемых статьях 250 и 265 НК РФ, стоимость этих ценностей должна была формироваться аналогично порядку признания выручки – то есть на дату получения права собственности на товары, результатов выполненных работ, принятия услуг.

Вносимые изменения без соответствующих уточнений приведут к тому, что с 1 января 2010 года в случае осуществления организацией предварительной

<sup>1</sup> Аналогичное положение содержалось раньше в Методических рекомендациях по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ (утв. приказом МНС России от 26.02.2002 № БГ-3-02/98).





оплаты в иностранной валюте стоимость перечисленных ценностей по умолчанию должна будет формироваться с пересчетом по курсу на дату перечисления аванса (то есть в сумме фактических расходов). Это, возможно, и имеет экономическое обоснование, но в условиях отсутствия прямых указаний на это обстоятельство приведет к многочисленным ошибкам со стороны организаций, поскольку данное принципиальное изменение следует из факта внесения поправок в статьи 250 и 265 НК РФ очень опосредованно.

Тем более что этот порядок для покупателя в условиях 2010 года без дополнительных уточнений в главе 25 Кодекса будет существенно отличаться от порядка, применяемого в аналогичных обстоятельствах продавцом (нет «зеркальности»), поскольку продавец в силу прямой нормы статьи 316 НК РФ будет при исчислении выручки пользоваться курсом иностранной валюты на дату реализации, а покупатель в отсутствие в составе курсовых разниц сумм, относящихся к пересчету авансов, будет использовать курс иностранной валюты на дату перечисления аванса (фактические расходы).

В связи с изложенным Федеральная налоговая служба... предлагает внести в статью 316 НК РФ следующие изменения: абзац 3 статьи 316 НК РФ дополнить словами: «, за исключением случаев поступления авансовых платежей в иностранной валюте. При получении в счет расчетов за реализуемые товары (работы, услуги), имущественные права авансовых платежей (предварительной оплаты) выручка для целей исчисления

**Представители ФНС России в последнее время высказывали мнение, согласно которому в ситуации, когда по договору аванс перечисляется в рублях в сумме, эквивалентной согласованному курсу условных денежных единиц, суммовая разница, возникающая на дату поступления товаров, учитывается при налогообложении прибыли на основании пункта 11.1 статьи 250 и подпункта 5.1 статьи 265 НК РФ.**

налога на прибыль определяется на дату поступления предварительной оплаты».

Данные изменения обеспечат единообразный экономически обоснованный порядок определения при исчислении налога на прибыль доходов и расходов по сделкам в иностранной валюте на условиях авансовых платежей, а также позволят добиться сближения данных бухгалтерского и налогового учета в порядке формирования выручки и затрат продавцами и покупателями, что позволит снизить трудозатраты как на ведение налогового учета налогоплательщиками, так и на проверку правильности расчетов с бюджетом налоговыми органами».

## Подведем итог

Очевидно (и мы об этом уже говорили), что экономическая суть курсовых и суммовых разниц идентична. Поэтому логично, чтобы в статью 316 НК РФ в отношении суммовых разниц были внесены изменения, аналогичные тем, которые появились в ней для курсовых разниц. В противном случае, по крайней мере, у продавца суммовые разницы при перечислении аванса будут возникать всегда.

Заметим, что представители ФНС России в последнее время высказывали мнение, согласно которому в ситуации, когда по договору аванс перечисляется в рублях в сумме, эквивалентной согласованному курсу условных денежных единиц, суммовая разница, возникающая на дату поступления товаров, учитывается при налогообложении прибыли на основании пункта 11.1 статьи 250 и подпункта 5.1 статьи 265 НК РФ.



## Библиотека профессионального бухгалтера



**Бухгалтерский учет в бюджетных организациях:** Учебное пособие / В.Н. Уродовских. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. – 168 с.: 60x90 1/16. (переплет) ISBN 978-5-9558-0158-2

Рассмотрены основные предпосылки возникновения рисков, дана их классификация, изложены основы теории управления рисками предприятия. Описаны измерители и показатели производственных рисков, приведены количественные характеристики оценки рисков и критерии выбора решений в условиях неопределенности. Даны основы формирования оптимальных инвестиционных портфелей и описаны модели оценки доходности финансовых активов. Многие теоретические вопросы подкреплены конкретными практическими примерами, решенными в среде Excel.

Для студентов-магистрантов, обучающихся по направлению «Магистр менеджмента», а также для студентов, преподавателей и аспирантов, занимающихся вопросами управления рис-

ками по смежным экономическим направлениям. Код – 134700.02.01. Цена оптовая – 169.90

**Отдел по работе с библиотеками вузов и ссузов:** тел.: (495) 363-4260 (доб. 228, 229, 519, 516, 548), e-mail: basebook@infra-m.ru

**Книга-почтой:** тел.: (495) 363-4260 (доб. 246, 248), факс: (495) 363-4260 (доб. 232), e-mail: podpiska@infra-m.ru

**Следите за новинками на сайте:** www.infra-m.ru, e-mail: books@infra-m.ru

## Измените себя к лучшему



Здравствуйте, дорогие читатели! Тем, кто со мной еще не знаком, представлюсь: меня зовут Михаил Гурин, я являюсь руководителем стоматологической клиники на Чистых прудах.

В нашей клинике всегда рады видеть вас, мы благодарим вас за доверие и предлагаем возможность совершенствоваться вместе.

В этом номере я хотел бы рассказать о наших творческих планах на будущее и особое внимание уделить проблеме влияния внешности человека на его психологическое состояние.

Наверное, вам будет интересно узнать, что мы, группа врачей-стоматологов, акцентируем свою работу не только на здоровье зубов, но и на их красоте. В команде с нашим психологом А.К. Абиевым мы помогаем пациентам исключить страх перед врачом-стоматологом и настроиться на лучший результат.

Вместе мы изучаем внутренние перемены в человеке после глобального изменения его внешнего вида. Этот факт был известен стоматологам давно, но

никто не рассматривал его с точки зрения психологии. Наша задача, изучить это психологическое явление с разных сторон: что конкретно меняется в психологии человека и что с этим делать.

Задумайтесь о том, что фармацевтическая промышленность и неуклонное развитие здравоохранения из года в год повышают продолжительность и качество жизни людей. Вопрос, как будет выглядеть человек, становится все более актуальным на сегодняшний день. С использованием виниров (керамических накладок на зубы) мы помогаем пациентам улучшить цвет и форму зубов, что дает возможность улыбаться некогда неуверенным в своей улыбке людям.

Скорее всего, уже наше поколение пациентов откажется от использования съемных зубных протезов в своей жизни. Им на замену приходят имплантаты. Они помогают не только воссоздать зуб, но и поддержать мускулатуру лица, что позволяет человеку выглядеть моложе. И весь наш коллектив готов помочь вам в этом!





КАРКАСНЫЕ ДОМА И КОТТЕДЖИ

# ВОЗВОДИМ ДОМА ВАШЕЙ МЕЧТЫ

*Строим  
Круглый год!*

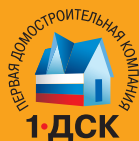
## КАНАДСКАЯ каркасно-панельная ТЕХНОЛОГИЯ СТРОИТЕЛЬСТВА ЗАГОРОДНЫХ ДАЧ И КОТТЕДЖЕЙ



**Комплектация дома по варианту «Комфорт»**  
(стоимость 1 м<sup>2</sup> – 9900 рублей)

- Комплект для наружных стен
- Комплект для внутренних перегородок
- Комплекты цокольного и потолочного перекрытия
- Силовые несущие конструкции
- Пол черновой – доска обрезная 40 мм
- Комплект для крыши – мауэрлат, стропила 150x50 мм подкосы, обрешетка, гидроизоляция  
В мансардных домах – утеплитель для кровли
- Входная металлическая дверь
- Монтажный материал – металлические пластины, гвозди, шурупы, болты, монтажная пена, герметик
- Кровельный материал – металлочерепица
- Подшивка свесов крыши – пластик
- Комплект окон пластиковых КВЕ 58 мм, двухкамерный стеклопакет
- Металлический каркас лестницы – для 2-х этажных домов
- Комплект для отделки фасада – сайдинг виниловый или фактурная штукатурка, краска и рейки фахверк, искусственный камень
- Комплект для внутренней отделки – гипсокартонный лист или вагонка класс С
- Комплект электрики – провода медные
- Комплект сантехники – трубы для воды и канализации (полипропилен)

**Действительным членам ИПБ Московского региона  
предоставляются льготные условия!**



По всем интересующим вопросам обращайтесь в компанию «1-ДСК»:

**Телефон горячей линии: 8 (916) 400-36-32**

**Сайт: [www.1-dsk.ru](http://www.1-dsk.ru)**