



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№6 | 2014

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

**Налог
на прибыль
организаций:
если судьба
оборудования
неизвестна**

с. 4

**Как
довзыскать
НДФЛ**

с. 8

**ЕНВД:
нужно ли
выявлять
цель покупки**

с. 14

**Налого-
обложение
при возврате
товара:
позиция
Минфина
России**

с. 29

**Внутренний
контроль учета
основных
средств**

с. 32

**Финансовая
помощь от
учредителя-
иностранца**

с. 42



С Новым годом!

16 ЭЛЕКТРОННЫЕ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА



Сегодня, в эпоху бурного развития электронной коммерции, в период поиска компаниями возможности снижения расходов на «движение» денежных средств, большой интерес вызывают электронные деньги. **В.Ю. ГАЛЕНКО**, главный бухгалтер ОАО «Трансэлектромонтаж», разбирает особенности электронного денежного обращения.

22 СУММОВЫЕ РАЗНИЦЫ: НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ



Мы продолжаем цикл статей, посвященных учету курсовых и суммовых разниц. В этот раз **А.М. РАБИНОВИЧ**, главный методолог ЗАО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ/Аудит», рассматривает суммовые разницы и их учет для целей налогообложения прибыли: возникают ли такие разницы при получении авансов, учет суммовых разниц при заемных отношениях, изменения в учете суммовых разниц с 2015 года.

38 ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КОРПОРАТИВНОЙ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ



Корпоративная интегрированная отчетность – нефинансовая (социальная) отчетность организаций, включающая информацию не только о результатах экономической деятельности, но и социальные и экологические показатели. Она является публичной и рассматривается как инструмент информирования всех заинтересованных лиц о том, как и какими темпами организация реализует заложенные в своих стратегических планах развития цели в отношении экономической устойчивости, социального благополучия и экологической стабильности. **Л.В. ЧХУТИАШВИЛИ**, канд. экон. наук, аудитор, рассказывает, как осуществлять внутренний контроль такой отчетности.

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54050 от 30.04.2013 выдано Роскомнадзором
Учредитель: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров
Московского региона»
Тел. 8 (495) 411-90-77, e-mail: info@ipbmr.ru
Председатель редакционного совета Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона
Научный руководитель журнала И.Н. Ложников, председатель комитета
по бухгалтерскому учету и налогообложению ИПБ Московского региона
Главный редактор Н.В. Иволгина
Дизайн, допечатная подготовка, препресс – ООО «ДизайнПресс»
Подписано в печать 13.11.2014. Формат 60 x 90/8. Тираж 25 000. Отпечатано в России



Место действия – Московский регион

2 Новости региона

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

4 Если судьба оборудования неизвестна

5 Контролируемая задолженность

7 Оплата услуг нотариуса
Д.В. Осипов

8 Как довызвать НДФЛ

9 Банк возвращает заемщикам
суммы за страхование

10 Оплата труда членов совета
директоров-нерезидентов

10 На работу поступает
гражданин Беларуси
К.В. Котов

11 Социальный вычет
при лечении за границей

12 Имущественный вычет
при долевой собственности

13 УСН: облагается ли налогом
доля в капитале

14 ЕНВД: нужно ли выявлять цель покупки
Г.Н. Афиногенова

Профессиональная бухгалтерия

16 Электронные денежные средства
В.Ю. Галенко

22 Суммовые разницы:
налог на прибыль организаций
А.М. Рабинovich

29 Налогообложение при возврате товара:
позиция Минфина России
Ю.В. Горбик

32 Внутренний контроль учета
основных средств
В.В. Бородина

38 Внутренний контроль
корпоративной интегрированной
отчетности организации
Л.В. Чхутиашвили

42 Финансовая помощь
от учредителя-иностранца
О.Н. Графкин, С.П. Родюшкин

43 Уступка права требования:
должник применяет УСН
Е.М. Лазукова, Е.В. Мельникова

45 Специальная оценка условий труда
Е.Н. Галичевская

Новости региона

В Подмосковье изменены ставки транспортного налога

С 1 января 2015 года вступит в силу Закон Московской области от 22.10.2014 № 131/2014-ОЗ, который внес изменения в закон «О транспортном налоге в Московской области» (от 16.11.2002 № 129/2002-ОЗ). В соответствии с новым законом повышены налоговые ставки на отдельные виды транспортных средств.



Так, на легковые автомобили с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно ставка установлена в размере 10 руб. (против прежних 7 руб.). На легковые автомобили с мощностью двигателя свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно и свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно ставка выросла на 2 руб. и составила 34 руб. и 49 руб. соответственно.

Кроме того, повышены ставки налога на грузовые автомобили и автобусы, мотоциклы и мотороллеры, другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, катера, моторные лодки, яхты и др.

Счета-фактуры не всегда обязательны

ФНС России разъяснила: с 1 октября 2014 года налогоплательщики вправе

не составлять счета-фактуры при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав лицам, которые не являются налогоплательщиками НДС или освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога. Такая возможность появилась благодаря новой редакции подпункта 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ (в редакции Федерального закона от 21.07.2014 № 238-ФЗ).

Чтобы не составлять и не выставлять таким покупателям счета-фактуры, у продавца должно быть соответствующее письменное согласие. То есть стороны сделки должны обменяться письменными документами о несоставлении счетов-фактур. Это может быть заявление, письмо или иной письменный документ.

В налоговые правоотношения введен институт налогового мониторинга

ФНС России сообщила на своем сайте (www.nalog.ru) о том, что принят Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». Документ вводит институт налогового мониторинга в налоговые правоотношения. Закон вступает в силу с 1 января 2015 года за исключением отдельных положений, вступающих в силу в 2016 году.

Принятый закон обеспечивает доступ налоговых органов к данным бухгалтерского и налогового учета налогоплательщиков в режиме реального времени на основании заключенного регламента информационного взаимодействия.

Такой механизм взаимодействия позволит налоговому органу предупреждать налогоплательщиков о налоговых рисках, а также представлять информацию о правильности исчисления налогов, если у налогоплательщиков возникнут соответствующие вопросы. В случае, если налогоплательщики не согласятся

с мнением налогового органа, будет инициирована взаимосогласительная процедура на уровне центрального аппарата ФНС России, чтобы выработать единую правовую позицию по вопросам налогообложения.

Закон предусматривает отказ налоговых органов от проведения камеральных и выездных налоговых проверок налогоплательщиков, с которыми заключены соглашения о налоговом мониторинге.

Личный кабинет налогоплательщика приобрел официальный статус

В соответствии с Федеральным законом от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», Налоговый кодекс РФ дополнен статьей 11.2 «Личный кабинет налогоплательщика». Этим же законом внесены технические изменения, связанные с указанным нововведением. Положения о личном кабинете вступают в силу с 1 июля 2015 года.

Как указывает на своем сайте налоговое ведомство, принятие данного закона даст новый импульс развитию личного кабинета налогоплательщика, что сократит сроки получения документов и снизит расходы, связанные с их направлением, со стороны как налоговых органов, так и налогоплательщиков.

Личный кабинет физических и юридических лиц позволяет просматривать информацию об объектах налогообложения, которые принадлежат налогоплательщику, получать налоговые уведомления в электронном виде уже в день формирования в инспекции, направлять обращения в налоговые органы, просматривать ответы на них, оплачивать налоги онлайн,




контролировать состояние расчетов с федеральным бюджетом.

Работодатели должны провести специальную оценку условий труда

Департамент труда и занятости г. Москвы разместил на своем сайте (<http://trud.mos.ru/>) сообщение Государственной инспекции труда Москвы. Инспекция информирует работодателей о необходимости проведения специальной оценки условий труда.

В связи с вступлением в силу Федерального закона от 28.12.2013 № 426-ФЗ «О специальной оценке условий труда», а также Федерального закона от 28.12.2013 № 421-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О специальной оценке условий труда» в целях соблюдения норм действующего трудового законодательства Российской Федерации работодатели обязаны провести специальную оценку условий труда в случае не проведения ранее мероприятий по оценке условий труда (в том числе – аттестации рабочих мест).

Подробнее о специальной оценке условий труда читайте на с. 45 



Д.В. Осипов, Минфин России

Если судьба оборудования неизвестна

- ❓ **Банк приобрел оборудование. Дальнейшая его судьба еще не определена.**
 • Оно будет продано или сдано в аренду. Каков порядок учета для целей налогообложения расходов на приобретение данного оборудования?



Д.В. Осипов

Пунктом 1 статьи 256 НК РФ определено, что амортизируемым имуществом в целях главы 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

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

Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества, в том числе по объектам основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации (п. 4 ст. 259 НК РФ).

Согласно пункту 3 статьи 272 НК РФ, амортизация признается в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным статьями 259, 259.1, 259.2 и 322 НК РФ.

Таким образом, расходы на приобретение имущества со стоимостью более 40 000 руб. и сроком полезного использования более 12 месяцев подлежат учету для целей налогообложения путем начисления амортизации по такому имуществу. При этом амортизация начинает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Следовательно, если оборудование стоит более 40 000 руб., а срок его полезного использования более 12 месяцев, то расходы на приобретение данного оборудования нельзя будет учесть для целей налогообложения без ввода его в эксплуатацию. Расходы в данном случае следует учитывать путем начисления амортизации по такому оборудованию. Если же оборудование стоит менее 40 000 руб. или срок его полезного использования менее 12 месяцев, то расходы на его приобретение могут быть учтены для целей налогообложения единовременно.

Иного порядка положения главы 25 НК РФ не предусматривают, например, когда организация не определилась с дальнейшей судьбой такого оборудования.

Однако следует отметить, что вопрос о порядке учета для целей налогообложения расходов на приобретение оборудования одним из указанных выше способов не является единственным. Еще одним вопросом является вопрос об обоснованности таких расходов.

Дальнейшая судьба оборудования значения не имеет. Оно может быть передано в аренду либо реализовано через определенное время, однако если расходы не соответствуют критериям статьи 252 НК РФ, они не могут быть учтены для целей налогообложения.

Например, в своих письмах от 11.02.2013 № 03-03-06/2/3364, от 25.03.2013 № 03-03-06/2/9224 и от 26.08.2013 № 03-03-06/1/34904 Минфин России высказал мнение о том, что амортизация начисляется по имуществу, используемому организацией для извлечения дохода.

Получается, если расходы учтены единовременно или начали учитываться путем начисления амортизации, а имущество при этом долгое время не используется в направленной на получение доходов деятельности, то велика вероятность признания налоговым органом данных расходов сомнительными.

Контролируемая задолженность

- ❓ **Задолженность между организациями признается контролируемой.**
- Согласно долговому обязательству заемщик обязан уплачивать проценты ежемесячно. Отчетным периодом для заемщика является квартал. Каков в данном случае порядок исполнения заемщиком обязанностей налогового агента, которые возложены на него пунктом 4 статьи 269 НК РФ?

В соответствии с пунктом 2 статьи 269 НК РФ, если налогоплательщик – российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации, и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза (для банков, а также для организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, – более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика – российской организации на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений пункта 1 статьи 269 НК РФ применяются следующие правила.

Из положений первой части абзаца 1 пункта 2 статьи 269 НК РФ следует, что под контролируемой задолженностью понимается:

- задолженность российской организации по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации;
- задолженность российской организации по долговому обязательству перед российской организацией,

признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом вышеуказанной иностранной организации;

- задолженность российской организации по долговому обязательству, в отношении которого данное аффилированное лицо и (или) непосредственно вышеуказанная иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации.

При этом следует отметить, что сам по себе факт признания задолженности контролируемой не является основанием для применения положений пункта 2 статьи 269 НК РФ. Если задолженность признается контролируемой, но не исполняется положение второй части абзаца 1 пункта 2 статьи 269 НК РФ, то для определения предельной величины процентов, учитываемых для целей налогообложения прибыли организаций, организации необходимо руководствоваться не положениями пункта 2 статьи 269 НК РФ, а положениями пункта 1 статьи 269 НК РФ.

Из положений второй части абзаца 1 пункта 2 статьи 269 НК РФ следует, что при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений пункта 1 статьи 269 НК РФ применяются правила пункта 2 статьи 269 НК РФ в случае, если задолженность признается контролируемой, а также если:

- размер контролируемой задолженности российской организации перед иностранной организацией более чем в 3 раза превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств российской организации на последнее число отчетного (налогового) периода;
- размер контролируемой задолженности российского банка или российской организации, занимающейся исключительно лизинговой деятельностью,

Сам по себе факт признания задолженности контролируемой не является основанием для применения положений пункта 2 статьи 269 НК РФ.



Положения главы 25 НК РФ обязывают имеющую контролируруемую за должную организацию на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по такой задолженности.

перед иностранной организацией более чем в 12,5 раза превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств российской организации на последнее число отчетного (налогового) периода.

Следовательно, только при одновременном соблюдении положений первой и второй части абзаца 1 пункта 2 статьи 269 НК РФ для определения предельной величины процентов, учитываемых для целей налогообложения прибыли организаций, организации необходимо руководствоваться не положениями пункта 1 статьи 269 НК РФ, а положениями пункта 2 статьи 269 НК РФ. При этом определять предельный размер процентов необходимо с учетом положений пункта 1 статьи 269 НК РФ.

Далее следует отметить, что порядок учета для целей налогообложения расходов в виде процентов установлен пунктом 8 статьи 272 НК РФ, в соответствии с которым по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях главы 25 НК РФ расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец месяца соответствующего отчетного периода.

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

Однако это общие положения по учету расходов в виде процентов. Для расходов в виде процентов по контролируемой задолженности установлены специальные положения.

Так, согласно пункту 2 статьи 269 НК РФ, налогоплательщик обязан на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

Пунктом 2 статьи 285 НК РФ установлено, что отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Следовательно, положения главы 25 НК РФ обязывают имеющую контролируруемую задолженную организацию на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по такой задолженности. Если отчетным периодом для организации признается квартал, то такое исчисление и учет производятся на последнее число каждого квартала, а не месяца. И наоборот. Однако сама уплата таких процентов кредитором по условиям договора может быть иной, например, договором может быть предусмотрено, что проценты уплачиваются ежемесячно или ежедневно.

Пунктом 4 статьи 269 НК РФ определено, что положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным пунктом 2 статьи 269 НК РФ, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 284 НК РФ.

Таким образом, если отчетным периодом для организации признается квартал, а фактически уплата процентов по условиям договора происходит ежемесячно, то необходимо действовать следующим образом. Проценты нужно уплачивать ежемесячно, поскольку это предусмотрено договором, однако исполнить обязанности налогового агента организация сможет лишь в последний день квартала, когда исчислит предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности. Получится, что в последнем месяце квартала организация фактически уплатит процентов меньше, чем она платила в двух первых месяцах, поскольку из процентов за третий месяц ей необходимо будет удержать и уплатить налог.

Оплата услуг нотариуса

Учитывается ли для целей налогообложения плата нотариусу за нотариальное оформление и оказание услуг правового и технического характера? Какими документами можно подтвердить оказание данной услуги?

Нотариальные действия в Российской Федерации совершают в соответствии с Основами законодательства Российской Федерации о нотариате от 11.02.1993 № 4462-1 (далее – Основы) нотариусы, работающие в государственной нотариальной конторе или занимающиеся частной практикой.

Статьей 22 Основ установлено, что за совершение нотариальных действий, для которых законодательством Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, работающий в государственной нотариальной конторе, должностные лица, указанные в части четвертой статьи 1 Основ, взимают государственную пошлину по ставкам, установленным законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Согласно подпункту 16 пункта 1 статьи 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относится плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке.

Пунктом 39 статьи 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке.

Таким образом, плата нотариусу за нотариальное оформление в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке, может учитываться для целей налогообложения прибыли организаций.

В соответствии со статьей 23 Основ источником финансирования деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, являются денежные средства, полученные им за совершение нотариальных действий и оказание услуг правового и технического характера, другие финансовые поступления, не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Получается, что помимо платы за нотариальное оформление нотариус

может взимать плату за оказание услуг правового и технического характера. Плата нотариусу за оказание услуг правового и технического характера может учитываться для целей налогообложения на основании подпунктов 14 и 15 пункта 1 статьи 264 НК РФ, в соответствии с которыми к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на юридические, информационные, консультационные и иные аналогичные услуги. Такой вывод содержится в письмах Минфина России от 26.08.2013 № 03-03-06/2/34898 и УФНС России по городу Москве от 27.09.2011 № 16-15/093518@.2.

Что касается документального подтверждения указанных расходов, о котором говорится в статье 252 НК РФ, то необходимо отметить следующее.

Перечень документов, которыми можно было бы подтвердить те или иные расходы, в частности, расходы в виде платы нотариусу за нотариальное оформление и оказание услуг правового и технического характера, главой 25 НК РФ не установлен. Не установлено никаких положений о документальном подтверждении и Основами, а также Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (утв. приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 № 86н № БГ-3-04/430 «Об утверждении порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей»).

Следовательно, в данном случае необходимо обратить внимание на общие положения о документальном подтверждении, установленные вступившим в силу с 1 января 2013 года Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Федеральный закон № 402-ФЗ).

Так, согласно пунктам 1 и 2 статьи 9 Федерального закона № 402-ФЗ, каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются

Плата нотариусу за нотариальное оформление в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке, может учитываться для целей налогообложения прибыли организаций.



Для документального подтверждения расходов необходимо наличие первичных учетных документов.

реквизиты, установленные пунктом 2 статьи 9 Федерального закона № 402-ФЗ.

Из Информации Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 года Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» следует, что с 1 января 2013 года формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).


Получается, что формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению, но могут применяться.

Следовательно, для документального подтверждения расходов необходимо наличие первичных учетных документов. При этом такими первичными документами расходы могут подтверждаться в случае, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Однако есть исключение, в соответствии с которым расходы могут подтверждаться документами, содержащими обязательные реквизиты, установленные пунктом 2 статьи 9 Федерального закона № 402-ФЗ, в том случае, если форма таких документов не предусмотрена в

альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

В отношении документального подтверждения расходов в виде платы нотариусу за нотариальное оформление и оказание услуг правового и технического характера может быть применим аналогичный порядок. Такого же мнения придерживается Минфин России в своем письме от 16.11.2010 № 03-03-06/2/198, а по мнению УФНС России по г. Москве (письмо от 27.09.2011 № 16-15/093518@.2) в качестве документа, подтверждающего расходы на нотариальное оформление, достаточно иметь бланк, полученный от нотариуса, в котором отражены сумма оплаты и вид нотариальных действий.

Что касается судебной практики, то из постановления ФАС Московского округа от 24.12.2010 № КА-А40/16420-10 следует, что законодательство о нотариате не содержит обязательных требований к порядку заполнения нотариусами документов, удостоверяющих факт оказания нотариальных услуг. Для документального подтверждения правомерности учета для целей налогообложения платы нотариусу за нотариальное оформление организацией были представлены авансовый отчет и справка нотариуса о взыскании с организации денежных средств за нотариальные услуги.

Из постановления ФАС Северо-Западного округа от 09.07.2009 № А21-6746/2008 следует, что в подтверждение понесенных затрат на оплату услуг нотариуса организацией представлены платежные документы (чеки, квитанции). 

К.В. Котов, заместитель начальника отдела ФНС России

Как довызвать НДФЛ

- Компания в течение 2013 года предоставляла сотруднику стандартный налоговый вычет (на детей) в большем размере, чем ему полагалось. Выяснилось это только в 2014 году, после того как справки 2-НДФЛ за 2013 год были представлены в налоговую инспекцию. Как должна поступить организация?

Согласно пункту 2 статьи 231 НК РФ, суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по НДФЛ в порядке,

предусмотренном статьей 45 НК РФ.

Пунктом 3 статьи 226 НК РФ установлено, что исчисление сумм НДФЛ производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых

Справка 2-НДФЛ заполняется на основании данных учета доходов, выплаченных физическим лицам налоговым агентом, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета.

применяется налоговая ставка 13%, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Таким образом, налоговому агенту необходимо произвести перерасчет налоговой базы и удержание начисленных за 2013 год сумм налога непосредственно из доходов налогоплательщика (работника) за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, с учетом ограничения, установленного пунктом 4 статьи 226 НК РФ – не более 50% выплаты.

В соответствии с пунктом 2 статьи 230 НК РФ, налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме 2-НДФЛ.

Согласно разделу I Рекомендаций по заполнению формы 2-НДФЛ (Приложение к форме 2-НДФЛ, утв. приказом ФНС России от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611 (далее – Рекомендации)), форма справки заполняется на основании данных учета доходов, выплаченных физическим лицам налоговым агентом, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета.

Результаты перерасчетов, произведенных за 2013 год, следует отразить в справке о доходах физического лица за 2013 год в соответствии с Рекомендациями. После удержания соответствующих сумм налога на доходы физических лиц налоговый агент обязан представить в налоговый орган по месту своего учета новую справку о доходах физического лица за 2013 год. При составлении новой справки взамен ранее представленной в полях «№ ___» и «от ___» следует указать номер ранее представленной справки и новую дату составления справки.

Банк возвращает заемщикам суммы за страхование

- ?** Банк при выдаче кредитов физическим лицам предлагает им на период действия кредитного договора подключиться к программе страхования от несчастных случаев и болезней (для реализации этой программы банк заключил договор со страховой компанией). Подключаясь к этой программе, физические лица – заемщики выплачивают банку платеж, который состоит из оплаты комиссии банка за подключение к программе и компенсации расходов банка на оплату страховой премии. Физические лица могут досрочно прекратить свое участие в программе, и тогда банк возвращает им часть денег, внесенных в качестве платы за подключение к программе. Является ли эта сумма налогооблагаемым доходом заемщиков? Должен ли банк исполнять обязанности налогового агента?

Суммы, уплаченные заемщиком, являются платой за обязательство банка застраховать жизнь и здоровье клиента банка в страховой организации и компенсацией затрат банка по страхованию.

Суммы, возвращенные банком заемщику, не являются частью страховой премии, которая уплачивалась банком как страхователем за счет собственных средств и от своего имени при присоединении заемщика к программе, а представляют собой часть комиссии банка, то есть платы за обязательство банка застраховать жизнь и здоровье заемщика.

Учитывая, что банк полностью выполнил взятые на себя обязательства

по подключению заемщика к программе, возвращаемые банком заемщику денежные средства следует расценивать как безвозмездно полученные последним.

В этом случае применяются общие правила налогообложения доходов физических лиц, предусмотренные главой 23 НК РФ. Пунктом 1 статьи 210 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме.

Перечень доходов, не подлежащих обложению налогом на доходы физических лиц, установлен статьей 217 НК



РФ и упомянутых доходов не включает. Таким образом, безвозмездно перечисленные банком физическому лицу денежные средства в виде части оплаты

за подключение к программе страхования подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в установленном порядке.

Оплата труда членов совета директоров-нерезидентов

В состав совета директоров организации входят физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации. По какой ставке должны облагаться выплачиваемые им доходы?

В соответствии с пунктом 3 статьи 224 НК РФ, налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за исключением доходов, получаемых, в частности, от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» (далее – Закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ). В отношении последних налоговая ставка устанавливается в размере 13%.

В соответствии с пунктом 1 статьи 2 Закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ трудовая деятельность иностранного гражданина представляет собой работу иностранного гражданина в Российской Федерации на основании трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг).

Статьей 13.2 Закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ право привлекать высококвалифицированных специалистов на условиях, установленных данной статьей, предоставлено работодателям или заказчикам работ (услуг).

Если размер заработной платы (вознаграждения) за выполнение трудовой деятельности члена совета директоров, выплачиваемой работодателем или заказчиком работ (услуг), отвечает критериям статьи 13.2 Закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ, то при соблюдении иных требований указанной статьи член совета директоров признается высококвалифицированным специалистом.

Таким образом, доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, от осуществления ими трудовой деятельности в качестве членов совета директоров – высококвалифицированных специалистов подлежат обложению налогом на доходы физических лиц по ставке в размере 13%.

На работу поступает гражданин Беларуси

Российская организация принимает на работу гражданина Республики Беларусь. По какой ставке должны облагаться его доходы?

Налогообложение дохода, полученного физическим лицом в связи с выполнением трудовых обязанностей в Российской Федерации, осуществляется в соответствии с главой 23 НК РФ. В соответствии с положениями статьи 207 НК РФ налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Доход, полученный физическим лицом от работы в Российской Федерации,

на основании подпункта б пункта 1 статьи 208 НК РФ относится к доходам от источников в Российской Федерации.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

В течение налогового периода (календарного года) налоговый статус физического лица может измениться в

Трудовая деятельность иностранного гражданина представляет собой работу иностранного гражданина в Российской Федерации на основании трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг).

Трудовые договоры могут заключаться на неопределенный срок и на определенный срок не более пяти лет.


зависимости от времени его нахождения в Российской Федерации и за ее пределами. По итогам налогового периода устанавливается окончательный налоговый статус физического лица, в соответствии с которым определяется ставка налогообложения его доходов, полученных за налоговый период (календарный год).

Согласно пункту 1 статьи 1 Протокола к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21.04.1995, подписанного 24.01.2006 (далее – Протокол), вознаграждение, получаемое физическим лицом с постоянным местожительством в одном Договариваемом Государстве (гражданином Российской Федерации или Республики Беларусь) в отношении работы по найму, осуществляемой в другом Договариваемом Государстве в течение периода нахождения в этом другом Договариваемом Государстве, составляющего не менее 183 дней в календарном году, либо непрерывно в течение 183 дней, начавшихся в предшествующем календарном году и истекающих в текущем календарном году, может облагаться налогом в этом другом Договариваемом Государстве в порядке и по ставкам, предусмотренным в отношении лиц с постоянным местожительством в этом Договариваемом Государстве.

Пунктом 2 статьи 1 Протокола предусмотрено, что указанный налоговый режим применяется с даты начала работы по найму в другом Договариваемом Государстве, длительность которой в соответствии с трудовым договором составляет не менее 183 дней.

В соответствии со статьей 58 ТК РФ трудовые договоры могут заключаться на неопределенный срок и на определенный срок не более пяти лет (срочный трудовой договор), если иной срок не установлен Трудовым кодексом РФ и иными федеральными законами.

Таким образом, если между организацией и гражданином Республики Беларусь заключен срочный трудовой договор, предусматривающий его нахождение на территории Российской Федерации не менее 183 дней, либо трудовой договор на неопределенный срок, доходы такого сотрудника, полученные от источников в Российской Федерации, подлежат обложению налогом на доходы физических лиц по ставке 13% с даты начала работы по найму.

В случае если по итогам налогового периода гражданин Республики Беларусь будет находиться в Российской Федерации менее 183 дней в календарном году, условие пункта 1 статьи 1 Протокола не будет соблюдено, и налог на доходы физических лиц с указанного дохода должен быть удержан налоговым агентом (работодателем) по ставке 30%. 

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

Социальный вычет при лечении за границей

- ?** **Налогоплательщик НДФЛ произвел дорогостоящую операцию на территории иностранного государства. Обратившись в налоговый орган за получением социального вычета по НДФЛ, налогоплательщик получил отказ, который был мотивирован тем, что налогоплательщик имеет право на получение социального вычета по НДФЛ только в том случае, если дорогостоящее лечение было произведено в российском медицинском учреждении. Имеет ли право налогоплательщик получить социальный вычет по НДФЛ, если дорогостоящее лечение было произведено в медицинском учреждении за рубежом?**

На основании пункта 3 статьи 219 НК РФ при определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ налогоплательщик

имеет право на получение социального налогового вычета в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за медицинские



Налогоплательщик не имеет право на получение социального налогового вычета по НДФЛ, если дорогостоящее лечение было произведено в медицинском учреждении за рубежом.

услуги, оказанные медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, ему, его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством РФ), а также в размере стоимости лекарственных препаратов для медицинского применения.

В соответствии с абзацем 5 подпункта 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ, вычет сумм оплаты стоимости медицинских услуг и (или) уплаты страховых взносов предоставляется налогоплательщику, если медицинские услуги оказываются в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на оказанные медицинские услуги, приобретение лекарственных препаратов для медицинского применения или уплату страховых взносов.

В абзаце 6 подпункта 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ уточняется, что указанный социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата стоимости медицинских услуг и приобретенных лекарственных препаратов для медицинского применения и (или) уплата страховых взносов не были произведены за счет средств работодателей.

В силу абзаца 4 пункта 3 статьи 29 НК РФ по дорогостоящим видам лечения в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность, сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства РФ.

Перечень медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета, утвержден постановлением Правительства РФ от 19.03.2001 № 201.

В письме Минфина России от 08.04.2014 № 03-04-РЗ/15804 разъясняется, что право на получение социального налогового вычета имеют налогоплательщики в части расходов на услуги по лечению только в медицинских организациях Российской Федерации, имеющих лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, налогоплательщик не имеет право на получение социального налогового вычета по НДФЛ, если дорогостоящее лечение было произведено в медицинском учреждении за рубежом, так как из анализа норм Налогового кодекса РФ следует, что данный вычет предоставляется только в том случае, если лечение производилось российской медицинской организацией.

Имущественный вычет при долевой собственности

? Квартира находилась в долевой собственности двух физических лиц более трех лет подряд. Впоследствии оба собственника решили продать данную квартиру и заключили договор купли-продажи.

Подлежит ли налогообложению НДФЛ доход от продажи квартиры, если она находилась в общей долевой собственности двух лиц более трех лет подряд?

В соответствии с пунктом 2 статьи 244 ГК РФ, имущество может находиться в общей собственности с определением доли каждого из собственников в праве собственности (долевая собственность) или без определения таких долей (совместная собственность).

На основании пункта 1 статьи 246 ГК РФ распоряжение имуществом,

находящимся в долевой собственности, осуществляется по соглашению всех ее участников.

В силу пункта 1 статьи 235 ГК РФ право собственности прекращается при отчуждении собственником своего имущества другим лицам, отказе собственника от права собственности, гибели или уничтожении имущества

и при утрате права собственности на имущество в иных случаях, предусмотренных законом.

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

В пункте 1 статьи 207 НК РФ установлено, что налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.


Таким образом, нормы Налогового кодекса РФ не регулируют прямо вопрос освобождения от налогообложения НДФЛ доходов физических лиц от продажи квартиры, если она находится в общей долевой собственности более трех лет подряд.

Рассмотрим позицию официальных органов.

Так, в письме ФНС России от 01.04.2014 № БС-3-11/1217@, посвященном отдельному вопросу освобождения от уплаты НДФЛ, разъяснено, что общая собственность возникает при

поступлении в собственность двух или нескольких лиц имущества, которое не может быть разделено без изменения его назначения (неделимые вещи) либо не подлежит разделу в силу закона. Поскольку квартира находилась в собственности налогоплательщиков (независимо от изменения размеров долей в праве собственности на квартиру) более трех лет, то доходы от продажи этой квартиры не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц.

В письме Минфина России от 01.04.2011 № 03-04-08/10-58 разъясняется, что право участника долевой собственности на имущество (квартиру, жилой дом, комнату, садовый домик, земельный участок и др.) возникает с момента первоначальной государственной регистрации права собственности на данное имущество и присвоения ему кадастрового номера, который далее не меняется при изменении состава собственников данного имущества. Если имущество (квартира, комната, жилой дом, садовый домик, земельный участок) находилось в собственности налогоплательщиков (независимо от изменения размеров их долей в праве собственности на данное имущество) более трех лет, доходы от продажи этого имущества не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц. (Также см. письма Минфина России от 19.03.2013 № 03-04-05/7-243, от 05.09.2013 № 03-04-05/36594; ФНС России от 22.10.2012 № ЕД-4-3/17824@.)

Таким образом, не подлежит налогообложению НДФЛ доход от продажи квартиры, если она находилась в общей долевой собственности более трех лет подряд, что соответствует позиции официальных органов. 

Не подлежит налогообложению НДФЛ доход от продажи квартиры, если она находилась в общей долевой собственности более трех лет подряд.

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

УСН: облагается ли налогом доля в капитале

? Муниципальное унитарное предприятие получило на безвозвратной основе долю в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью ООО. Данная доля перешла в хозяйственное ведение МУП. Нужно ли доходы в виде стоимости доли в капитале ООО учитывать при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому при применении УСН?



Доходы в виде стоимости имущества – доли в капитале ООО, не учитываются при определении налоговой базы по УСН.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.15 НК РФ, налогоплательщики при определении объекта налогообложения учитывают:

- доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ;
- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 НК РФ.

На основании пункта 1.1 статьи 346.15 НК РФ при определении объекта налогообложения не учитываются доходы, указанные в статье 251 НК РФ.

В силу подпункта 26 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа.

Согласно пункту 1 статьи 346.14 НК РФ, объектом налогообложения признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Пункт 1 статьи 346.17 НК РФ в целях главы 26.2 НК РФ датой получения

доходов называет день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

В письме Минфина России от 10.02.2014 № 03-11-10/5147 разъяснено, что в случае если доля в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью получена муниципальным унитарным предприятием на безвозвратной основе и передана в его хозяйственное ведение собственником имущества (его уполномоченным органом), доходы в виде стоимости такого имущества не учитываются при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Таким образом, доходы в виде стоимости имущества – доли в капитале ООО, не учитываются при определении налоговой базы по УСН, так как к данной ситуации подлежит применению подпункт 26 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

ЕНВД: нужно ли выявлять цель покупки

? Индивидуальный предприниматель осуществляет продажу пластиковых окон и применяет ЕНВД (осуществляет розничную торговлю через стационарную торговую сеть). Налоговый орган провел проверку, по результатам которой индивидуальный предприниматель был привлечен к ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ и ему было предложено уплатить налоги по общей системе налогообложения.

Основанием для привлечения к ответственности послужил факт, что лица, приобретшие пластиковые окна, использовали их для предпринимательской деятельности. Соответственно, деятельность индивидуального предпринимателя по продаже этих окон не подпадает под ЕНВД. Доставка окон производилась силами продавца. Правомерно ли индивидуальный предприниматель привлечен к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ? Обязан ли предприниматель, применяющий ЕНВД, выявлять цель покупки его товаров?

Пункт 1 статьи 122 НК РФ устанавливает ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьей 129.3 НК РФ.

В соответствии с подпунктом 6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов

деятельности может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли.

Для целей главы 26.3 НК РФ розничная торговля, осуществляемая через

магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется.

В статье 346.27 НК РФ установлено, что розничная торговля – предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.

Согласно пункту 1 статьи 346.28 НК РФ, налогоплательщиками 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, и перешедшие на уплату единого налога в порядке, установленном настоящей главой.

В силу пункта 1 статьи 499 ГК РФ в случае, когда договор розничной купли-продажи заключен с условием о доставке товара покупателю, продавец обязан в установленный договором срок доставить товар в место, указанное покупателем, а если место доставки товара покупателем не указано, в место жительства гражданина или место нахождения юридического лица, являющихся покупателями.

На основании статьи 506 ГК РФ по договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

В соответствии с пунктом 1 статьи 492 ГК РФ по договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

В пункте 5 постановления Пленума ВАС РФ от 22.10.1997 № 18 «О некоторых вопросах, связанных с применением Положений Гражданского кодекса

Российской Федерации о договоре поставки» разъяснено, что под целями, не связанными с личным использованием, следует понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонтных работ и т.п.). Однако в случае, если указанные товары приобретаются у продавца, осуществляющего предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, отношения сторон регулируются нормами о розничной купле-продаже.

Таким образом, Налоговый кодекс РФ не устанавливает запрета на применение ЕНВД к розничной торговле, если покупатель в дальнейшем использовал приобретенный товар в предпринимательских целях, так как налогоплательщик ЕНВД не обязан осуществлять контроль за проданными товарами, а также выявлять цель их покупки.

Рассмотрим примеры из судебной практики.

Так, в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 № 157 разъяснено, что Налоговый кодекс РФ не устанавливает для организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих товары, обязанности выявлять цель приобретения покупателями товаров и контролировать их последующее использование. Одним из основных условий, позволяющих применять в отношении розничной торговли систему налогообложения в виде ЕНВД, является осуществление этой деятельности исключительно через объекты стационарной и (или) нестационарной торговой сети, упомянутые в подпунктах 6 и 7 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ. (Также см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 20.03.2014 № А26-2084/2013; ФАС Дальневосточного округа от 12.08.2013 № Ф03-3422/2013; Определение ВАС РФ от 24.10.2013 № ВАС-15020/13.)

Таким образом, в рассматриваемой ситуации, исходя из анализа вышеприведенных норм и судебной практики, следует, что индивидуальный предприниматель не подлежит ответственности, установленной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, так как у него отсутствует обязанность выявлять цели приобретения покупателем у него товаров, а также контролировать их дальнейшее использование.

У плательщика ЕНВД отсутствует обязанность выявлять цели приобретения покупателем у него товаров, а также контролировать их дальнейшее использование.

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

Электронные денежные средства

Сегодня, в эпоху бурного развития электронной коммерции, в период поиска компаниями возможности снижения расходов на «движение» денежных средств, большой интерес вызывают электронные деньги. Разберемся в особенностях электронного денежного обращения.



В.Ю. Галенко

Существует множество операторов электронных денежных средств. Среди российских: WebMoney, Яндекс.Деньги, Assist, RBK Money, RURU, QIWI, др. Зарубежные: Alertrpay, Ресunix, PayPal, Victoria, E-gold, др.

Не относятся к электронным денежным средствам средства доступа к банковскому счету, а именно пластиковые банковские карточки, интернет-банкинг, а также подарочные, телефонные, топливные и иные карты (с помощью таких карт происходит обмен информацией о потребленных товарах (услугах)).

Основным нормативным документом, регулирующим обращение электронных денежных средств, является Федеральный закон от 27.06.2011 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» (с изменениями, внесенными Федеральным законом от 28.12.2013 № 403-ФЗ, которые вступили в силу с 1 августа 2014 года) (далее – Закон № 161-ФЗ).

Использование электронных средств платежа осуществляется на основании договора об использовании электронного средства платежа, заключенного оператором по переводу денежных средств с клиентом, а также договоров, заключенных между операторами по переводу денежных средств (п. 1 ст. 9 Закона № 161-ФЗ). Оператор по переводу денежных средств вправе отказать клиенту в заключении договора об использовании электронного средства платежа (п. 2 ст. 9 Закона № 161-ФЗ).

Основные понятия

Оператор электронных денежных средств – оператор по переводу денежных средств, осуществляющий перевод

электронных денежных средств без открытия банковского счета (п. 3 ст. 3 Закона № 161-ФЗ).

Оператором электронных денежных средств является кредитная организация, в том числе небанковская кредитная организация, имеющая право на осуществление переводов денежных средств без открытия банковских счетов и связанных с ними иных банковских операций, предусмотренная пунктом 1 части 3 статьи 1 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» (ч. 1 ст. 12 Закона № 161-ФЗ).

Таким образом, заниматься переводом электронных денежных средств в Российской Федерации могут только кредитные организации (части 2 и 3 ст. 12 Закона № 161-ФЗ), за исключением организаций, осуществляющих (в соответствии с законодательством, регулирующим деятельность указанных организаций):

- профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг;
- клиринговую деятельность;
- деятельность центрального контрагента;
- деятельность по управлению инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами.

Кредитные организации должны уведомить Банк России о начале деятельности по осуществлению перевода электронных денежных средств, разработать правила перевода электронных денежных средств, обеспечить бесперебойность осуществления перевода электронных денежных средств (статьи 12 и 13 Закона № 161-ФЗ, указание ЦБ РФ от 14.09.2011 № 2694-У).

Оператор не вправе предоставлять клиенту денежные средства для увеличения остатка его электронных денежных средств и осуществлять начисление процентов на остаток электронных денежных средств или выплату любого вознаграждения клиенту.

Электронные денежные средства – денежные средства, которые предварительно предоставлены одним лицом другому лицу, учитывающему информацию о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета (обязанному лицу), для исполнения денежных обязательств перед третьими лицами. При этом в отношении денежных обязательств лицо, предоставившее денежные средства, может передавать распоряжения обязанному лицу исключительно с использованием электронных средств платежа (п. 18 ст. 3 Закона № 161-ФЗ).

Электронное средство платежа – средство или способ, позволяющие клиенту оператора по переводу денежных средств составлять, удостоверять и передавать распоряжения в целях осуществления перевода денежных средств в рамках применяемых форм безналичных расчетов с использованием информационно-коммуникационных технологий, электронных носителей информации (платежных карт) (п. 19 ст. 3 Закона № 161-ФЗ).

Клиент-физическое лицо может предоставлять денежные средства оператору электронных денежных средств с использованием банковского счета или без его использования, а также за счет денежных средств, предоставляемых юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями оператору электронных денежных средств в пользу такого клиента-физического лица, если договором между оператором электронных денежных средств и клиентом-физическим лицом предусмотрена такая возможность.

Клиент-юридическое лицо или индивидуальный предприниматель

предоставляет денежные средства оператору электронных денежных средств только с использованием своего банковского счета.

Оператор не вправе предоставлять клиенту денежные средства для увеличения остатка его электронных денежных средств и осуществлять начисление процентов на остаток электронных денежных средств или выплату любого вознаграждения клиенту (пункты 2 – 6 ст. 7, п. 7 ст. 8 Закона № 161-ФЗ).

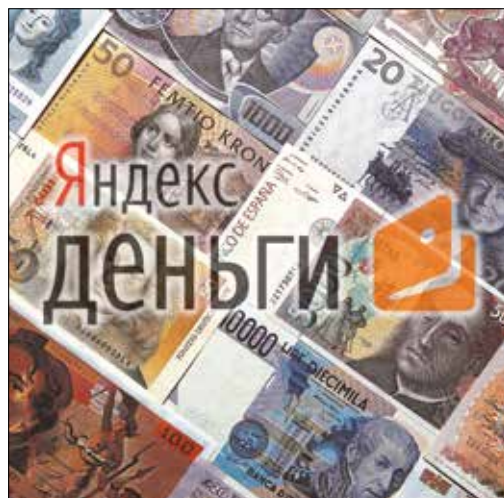
Перевод электронных денежных средств между двумя юридическими лицами или юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем запрещен. Одной из сторон перевода в обязательном порядке должно быть физическое лицо (п. 9 ст. 7 Закона № 161-ФЗ).

Перевод электронных денежных средств осуществляется путем одновременного принятия оператором электронных денежных средств распоряжения клиента, уменьшения им остатка электронных денежных средств плательщика и увеличения им остатка электронных денежных средств получателя средств на сумму перевода электронных денежных средств либо в срок, указанный в ч. 11 статьи 7 Закона № 161-ФЗ.

Остаток (его часть) электронных денежных средств клиента-юридического лица или индивидуального предпринимателя может быть по его распоряжению зачислен или переведен только на его банковский счет (п. 22 ст. 7 Закона № 161-ФЗ).

Клиент-юридическое лицо или индивидуальный предприниматель обязан иметь банковский счет, открытый у оператора электронных денежных средств для перевода остатка (его части) электронных денежных средств, или предоставить ему информацию о банковском счете этого юридического лица или индивидуального предпринимателя, открытом в иной кредитной организации, на который может осуществляться перевод остатка (его части) электронных денежных средств (п. 23 ст. 7 Закона № 161-ФЗ).

На перевод электронных денежных средств в иностранной валюте распространяются требования Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», актов органов валютного регулирования и валютного контроля (п. 24 ст. 7 Закона № 161-ФЗ).





Электронные денежные средства – это средства, информация о которых учитывается без открытия банковского счета.

В случае проведения оператором электронных денежных средств идентификации клиента-физического и юридического лица (корпоративные средства платежа) в соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» использование электронного средства платежа осуществляется при условии, что остаток электронных денежных средств в любой момент не превышает 600 тыс. руб. (либо эквивалентную сумму в иностранной валюте по официальному курсу Банка России).

Указанное электронное средство платежа является персонифицированным. В случае если электронное средство платежа клиента-физического лица является неперсонифицируемым, остаток электронных денежных средств в любой момент не превышает 15 тыс. руб., а общая сумма переводимых электронных денежных средств не может превышать 40 тыс. руб. в течение календарного месяца, за исключением случая, предусмотренного частью 15.1 статьи 10 Закона № 161-ФЗ (пункты 2, 4, 5, 7 ст. 10 Закона № 161-ФЗ).

В случае превышения указанной суммы оператор обязан осуществить зачисление или перевод денежных средств в размере превышения указанного ограничения на банковский счет юридического лица или индивидуального предпринимателя без его распоряжения (п. 9 ст. 10 Закона № 161-ФЗ).

Переводы электронных денежных средств с использованием

персонифицированных электронных средств платежа, корпоративных электронных средств платежа могут быть приостановлены в порядке и случаях, аналогичных порядку и случаям приостановления операций по банковскому счету, которые предусмотрены законодательством РФ. Также на остаток электронных денежных средств может быть или обращено взыскание (все это касается средств как в рублях, так и в иностранной валюте (пункты 11, 12 ст. 10 Закона № 161-ФЗ, пункты 1, 8 ст. 46, п. 5 ст. 48, пункты 2, 3 ст. 76 НК РФ).

Иными словами, электронные денежные средства – это средства, информация о которых учитывается без открытия банковского счета. Их обращение ограничено конкретной электронной платежной системой, а банковские счета используются только при вводе или выводе денег из системы с помощью консолидированного банковского счета эмитента электронных денег.

Согласно пункту 24 Закона № 161-ФЗ, на переводы электронных денежных средств в иностранной валюте между резидентами, на переводы электронных денежных средств в иностранной валюте и валюте Российской Федерации между резидентами и нерезидентами, а также на переводы электронных денежных средств в иностранной валюте и валюте Российской Федерации между нерезидентами распространяются требования валютного законодательства Российской Федерации, актов органов валютного регулирования и актов органов валютного контроля.



Бухгалтерский учет электронных денег

Для бухгалтерского учета электронных денежных средств допустимо использовать счет 55 «Специальные счета в банках», так как оператор электронной платежной системы имеет разрешение Банка России на осуществление таких операций (п. 1 ст. 12 ФЗ № 161-ФЗ). Субсчета можно выделять по видам платежных систем, закрепив это в учетной политике (п. 8 ПБУ 1/2008).

Пример

1 октября 2014 года компания «Альфа» получила 100-процентную предоплату за продукцию от покупателя № 1 на сумму 10 000 руб. (в том числе НДС 18% – 1 524,42 руб.), а 20 октября 2014 года передала продукцию (право собственности перешло покупателю).

Полученные деньги превысили лимит на электронном счете и в конце дня были переведены оператором на расчетный счет компании «Альфа». Комиссия оператора – 3%.

Бухгалтерские записи:

1 октября 2014

Дебет 55 Кредит 62.Аванс «Покупатель № 1»

- 10 000 руб. – получены электронные деньги в качестве предоплаты от покупателя № 1 за продукцию;

Дебет 76 «НДС с аванса полученного» Кредит 68 «НДС»

- 1 524,42 руб. (10 000 x 18/118) – начислен авансовый НДС с полученной предоплаты, выписана и зарегистрирована в книге продаж счет-фактура на аванс (абз. 2 п. 1, п. 3 ст. 168, п. 5.1 ст. 169 НК РФ, абз. 2 п. 16 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 26.11.2011 № 1137), письмо ФНС России от 10.03.2011 № КЕ-4-3/3790).

Важно: по мнению Минфина России, НДС с аванса можно не начислять, если между его получением и отгрузкой товара (оказанием услуг) прошло менее пяти дней (письма Минфина России от 12.10.2011 № 03-07-14/99, от 06.03.2009 № 03-07-15/39), однако не все проверяющие считают так же (письмо ФНС России от 10.03.2011 № КЕ-4-3/3790).

Дебет 51 Кредит 55

- 10 000 руб. – переведены денежные средства из электронной платежной системы на расчетный счет;

Дебет 91.2 Кредит 76 «Оператор ПС»

- 300 руб. – учтены расходы на перевод денежных средств на расчетный счет (п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»);

Вознаграждения операторов систем, являющихся небанковскими кредитными организациями, имеющих лицензию Банка России, НДС не облагается. Основание – подпункт 3 пункта 3 статьи 149 НК РФ, пункт 1 статьи 1 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности», письмо Минфина России от 18.05.2012 № 03-07-05/14. Такая комиссия определяется по отчету оператора, составленному в соответствии с договором (подп. 25 п. 1 статьи 264 НК РФ, подп. 15 п. 1 статьи 265 НК РФ, письма ФНС России от 06.02.2014 № ГД-4-3/1984@, от 17.01.2014 № ПА-4-6/489, Минфина России от 11.01.2012 № 03-02-07/1-1, от 11.01.2011 № 03-03-06/1/3).

Дебет 76 «Оператор ПС» Кредит 55

300 руб. – списана оплата услуг оператора платежной системы за перевод средств на расчетный счет;

20 октября 2014 года

Дебет 62 «Покупатель № 1» Кредит 90.1

- 10 000 руб. – отражена выручка за проданную продукцию;

Дебет 90.3 «НДС» Кредит 68 «НДС»

- 1 524,24 руб. – начислен НДС с выручки (подп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ);

Дебет 68 «НДС» Кредит 76 «НДС с аванса полученного»

- 1 524,24 руб. – принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты (подп. 1 п. 1 ст. 167, п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ);

Дебет 90.2 Кредит 41

- 5 000 руб. – списана себестоимость продукции;
Дебет 62.Аванс «Покупатель № 1» Кредит 62.Расчеты «Покупатель № 1»
- 10 000 руб. зачтена сумма предоплаты за продукцию.

Если, например, организация перечисляет денежные средства физическим лицам за услуги из электронных денег, то запись будет Дебет 76 «Поставщик» Кредит 55, а при переводе денежных средств с расчетного счета на электронный кошелек – Дебет 55 Кредит 51.

Учет у налогоплательщика, применяющего УСН

У налогоплательщика, применяющего упрощенную систему налогообложения, на дату получения денежных средств от покупателя должен отразиться доход:

Дебет 55 Кредит 90.1

- получена выручка от розничной продажи (п. 1 ст. 346.17 НК РФ, письма Минфина России от 20.01.2014 № 03-11-11/1415, от 05.06.2013 № 03-11-11/163, от 24.01.2013 № 03-11-11/28).

В доход включается полная сумма зачисленных на электронный кошелек средств без ее уменьшения на сумму, удержанную платежной системой (п. 2 ст. 249, ст. 251, п. 1 ст. 346.15 НК, письмо Минфина России от 22.08.2014 № 03-11-11/42017).

Расходы на оплату услуг платежной системы можно учесть при расчете налога (подп. 9 п. 1 или подп. 24 п. 1 ст. 346.16 НК РФ) на основании подтверждающего документа – отчета агента.

Некоторые особенности

Как было отмечено выше, налоговые органы в случае необходимости вправе заблокировать возможность компании пользоваться электронными средствами (приказ ФНС России от 10.10.2011



№ ММВ-7-8/636@). Также налоговый орган вправе приостановить переводы электронных денежных средств, если налогоплательщик не представит налоговую декларацию в течение 10 дней по истечении установленного срока ее подачи (п. 3 ст. 76 НК РФ), что применяется и в отношении приостановления переводов электронных денежных средств налогового агента (п. 11 ст. 76 НК РФ, ст. 289 НК РФ, п. 23 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, письмо ФНС России от 22.08.2014 № СА-4-7/16692).

Об открытии (закрытии) электронного кошелька (так же как и при открытии (закрытии) расчетного счета в банке) с 1 мая 2014 года сообщать ни в налоговый орган, ни в фонды не нужно (подп. «б» п. 1 ст. 1 Федерального закона от 02.04.2014 № 52-ФЗ, п. 1 ст. 5 Федерального закона от 02.04.2014 № 59-ФЗ).

Пополнять электронный кошелек через подотчетных лиц (так же как и перечислять денежные средства непersonифицируемому подотчетному лицу) посредством непersonифицируемого платежа рискованно, так как это может быть расценено как получение выручки. Чтобы этого избежать, необходимо составить авансовый отчет, к которому приложить отчет платежной системы о движении денежных средств по счету подотчетного лица.



Система страхования банковских вкладов на электронные денежные средства не распространяется.

Организации рискованно выплачивать работнику заработную плату электронными денежными средствами с использованием электронного персонализированного средства платежа, так как если в результате перевода остаток электронных денежных средств работника превысит 600 тыс. руб., перевод не будет осуществлен, а это значит, что работодатель не исполнит обязанности по выплате работнику заработной платы в срок, даже если получено заявление от работника (абз. 7 ч. 2 ст. 22 ТК РФ).

Система страхования банковских вкладов на электронные денежные средства не распространяется (ст. 1 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности», статьи 4, 6, ч. 3 ст. 43 Федерального закона от 23.12.2003 № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации»).

В заключение хотелось бы отметить положительные и отрицательные стороны использования электронных денежных средств.

Положительные:

- хороший способ осуществления микроплатежей;
- фиксация момента платежа электронными платежными системами;
- определенное удобство работы с электронными денежными средствами (идеальная сохраняемость в течение длительного времени, отсутствие необходимости выдавать сдачу, пересчитывать и т.п., хорошая защищенность от хищения, подделки);
- узкое поле для деятельности по легализации крупных сумм денежных средств, полученных преступным путем.



Интересно

Платежная система Webmoney оперирует не электронными денежными средствами, а имущественными правами на ценности, то есть перечисляя деньги на электронный кошелек, клиент покупает ценные бумаги – электронные чеки на предъявителя, а когда выводит средства – продает их.

Несмотря на это чеки самостоятельно доход не приносят и финансовыми вложениями в соответствии с ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений» и ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» не являются, а относятся к эквивалентам денежных средств, которые целесообразно отражать на счете 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и при формировании бухгалтерской отчетности относить их к строке «Денежные средства и их эквиваленты». На счетах учета денежных средств электронные чеки учитывать не рекомендуется. Дело в том, что заранее определить их номинал невозможно, так как неизвестна комиссия оператора за перевод средств.

Отметим, что хотя данные права и называются чеками, в правовом смысле они не подпадают под российское гражданское законодательство (ст. 877, 878 ГК РФ).

Отрицательные:

- возможность «утечки» сведений о персональных данных клиентов;
- зачастую более высокие размеры комиссий, чем в банках;
- определенное неудобство (хотя, конечно, с улучшением функциональности мобильных устройств, расширением списка услуг, доступных к оплате, использование электронных денежных средств стало более популярным;
- отсутствие узнаваемости денежных банкнот и идентификации клиентов и возможность использования их в противоправной деятельности, где требуется финансирование (перевод) незначительных сумм (оплата за нелегальные товары, услуги и т.п.);
- отсутствие возможности широкого применения для организаций в платежах другим юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям и ограниченность в размере расчетов.

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

Суммовые разницы: налог на прибыль организаций

Мы продолжаем цикл статей, посвященных учету курсовых и суммовых разниц¹. В этот раз предметом рассмотрения станут суммовые разницы и их учет для целей налогообложения прибыли: возникают ли такие разницы при получении авансов, учет суммовых разниц при заемных отношениях, изменения в учете суммовых разниц с 2015 года.

В пункте 11.1 статьи 250 и подпункте 5.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ говорится, что суммовые разницы возникают по требованиям и обязательствам, выраженным в условных единицах, но оплачиваемым в рублях. А в пункте 7 статьи 271 и пункте 9 статьи 272 НК РФ законодатель добавляет, что суммовая разница становится доходом или расходом на дату погашения дебиторской или кредиторской задолженности. То есть в отличие от бухгалтерского учета в налоговом учете на отчетную дату указанные требования и обязательства не переоцениваются, и разницы не возникают. В связи с этим приходится применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» и рассчитывать постоянные разницы.

Возникают ли суммовые разницы при получении авансов

Будут ли возникать в налоговом учете суммовые разницы при наличии авансов по договорам, выраженным в условных единицах?

В Налоговом кодексе РФ представлены две группы норм о суммовых разницах:

- об условиях их возникновения (п. 11.1 ст. 250, подп. 5.1 п. 2 ст. 265 НК РФ);
- о порядке (моменте) их признания (п. 7 ст. 271, п. 9 ст. 272 НК РФ).

Если путем изолированного стилистического анализа норм первой группы действительно можно прийти к выводу, что при авансах суммовые разницы не возникают, то нормы второй группы начисто опровергают эти



А.М. Рабинович

косвенные доказательства. В них совершенно прямо и однозначно говорится, что при авансах суммовые разницы возникают: у продавца – на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, у покупателя – на дату их приобретения.

Дополнительно возникновение суммовых разниц у продавца, получившего аванс по договору в условных единицах, подтверждается абзацем 4 статьи 316 НК РФ: в случае если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному Банком России на дату реализации. При этом возникшие суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов (расходов) в зависимости от возникшей разницы.

Особую очевидность и вес придало этому положению включение с 2010 года в абзац 3 статьи 316 НК РФ положения о том, что выручка по договорам, выраженным в иностранной валюте, по которым получен аванс, определяется в части аванса на дату его получения, а не на дату реализации.

Считать в этой ситуации, что покупатель, перечисливший аванс по договору в условных единицах, не должен пересчитывать стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав на дату приобретения, нелогично – чем покупатель «лучше» продавца? Как разъяснил по другому поводу Президиум ВАС РФ, Налоговым кодексом РФ установлены правила,

Статьи из цикла: «Курсовые и суммовые разницы: правовая основа и бухгалтерский учет», «Курсовые разницы: налог на прибыль организаций» читайте в № 4/2014 и № 5/2014. – Примеч. ред.

обеспечивающие взаимосвязь доходов одного хозяйствующего субъекта с расходами другого, чем обеспечивается определенная пунктом 1 статьи 252 НК РФ соотносимость доходов и расходов (постановление от 27.01.2009 № 9564/08).

Налоговое ведомство всегда считало, что в случаях, когда цена договора определена сторонами в условных единицах на дату оплаты, при предварительной оплате суммовые разницы не возникают (Методические рекомендации по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части 2 НК РФ, утв. приказом МНС России от 26.02.2002 № 5Г-3-02/98 (утратили силу), письмо ФНС России от 20.05.2005 № 02-1-08/86 «О порядке учета в целях налогообложения суммовых разниц»). Тем самым возникновение или невозникновение суммовой разницы при авансах ставилось в зависимость от условий договора: она возникает только тогда, когда его цена определяется по курсу условных единиц на дату оплаты.

Отметим, что возможность установления договором иной даты определения цены договора, чем дата оплаты, напрямую указана в пункте 2 статьи 317 ГК РФ. Пользуются этой возможностью организации и на практике.

У Минфина России есть разные письма по рассматриваемому вопросу. Например, в письме от 05.10.2009 № 03-03-06/1/637 на основе пункта 7 статьи 271 и пункта 9 статьи 272 НК РФ делается вывод о том, что в момент возникновения у налогоплательщика-продавца (арендодателя), получившего предоплату, права требования на получение оплаты после отгрузки (истечения периода аренды, за который была получена предоплата), в налоговом учете ему следует отразить суммовую разницу. Однако последние несколько лет Минфин России последовательно придерживается той же позиции, что и ФНС России. Смирились с ней, как показывает судебная практика, и местные налоговые органы (на уровне ФАС известны три постановления по рассматриваемому вопросу, и все – в пользу налогоплательщика: Северо-Западного округа от 20.11.2009 № А52-1631/2009, Московского округа от 24, 28.05.2007 № КА-А40/4537-078, Поволжского округа от 15.01.2009 № А65-9215/2008).

Возможность установления договором иной даты определения цены договора, чем дата оплаты, напрямую указана в пункте 2 статьи 317 ГК РФ.

Суммовые разницы при заемных отношениях

Говоря о суммовых разницах, возникающих при заемных отношениях, нужно рассмотреть два вопроса:

- по каким правилам нормируются проценты по долговым обязательствам в условных единицах;
- нормируются ли суммовые разницы, возникающие по долговым обязательствам в условных единицах.

По каким правилам нормируются проценты по договорам в условных единицах

Эта проблема порождена тем, что в целом глава 25 НК РФ предусматривает договоры трех видов: выраженные в рублях, в иностранной валюте и в условных единицах (п. 3 ст. 248, п. 5 ст. 252, ст. 316 НК РФ). А для целей определения предельной величины процентов, учитываемых в расходах, Налоговый кодекс РФ рассматривает только два вида долговых обязательств: в рублях и в иностранной валюте, устанавливая при этом для них разные правила нормирования данной величины (пункты 1 и 1.1 ст. 269 НК РФ). Соответственно, возникает вопрос: по каким из этих правил нормируются долговые обязательства в условных единицах?

Еще почти 10 лет назад Минфин России ответил: по правилам, установленным для долговых обязательств в рублях (письмо от 31.03.2005 № 03-03-01-04/4/28). И это – совершенно правильно. А вот с аргументацией, обосновывающей данный вывод, согласиться нельзя, поскольку она нарушает терминологию Налогового кодекса РФ.

Минфин России указал, что при определении того, какой из нормативов следует использовать, существенным условием является то, в какой валюте выражено само долговое обязательство, то есть сумма долгового обязательства. Но при таком подходе получается замкнутый круг, потому что обязательство выражено в условных единицах, и «вырваться» из этого круга к рублям можно только нарушив формальную логику. В то же время именно ее применение позволяет получить тот же самый вывод, к которому пришел Минфин России.

Поскольку согласно терминологии главы 25 НК РФ обязательство не является выраженным в иностранной

валюте, то при наличии только двух вариантов (иностранная валюта – рубли) оно автоматически, «от противного» является выраженным в рублях. И ответ правильный, и понятийный аппарат главы 25 НК РФ в части «выраженное в» соблюден.

Нормирование суммовых разниц, возникающих по долговым обязательствам в условных единицах

Отдельная норма посвящена в главе 25 НК РФ нормированию суммовых разниц, возникающих в рамках заемных отношений. Согласно пункту 1 статьи 269 НК РФ, при определении заемщиком предельной величины процентов, признаваемых расходами, на основе ставки рефинансирования ЦБ РФ эта величина исчисляется с учетом отрицательных суммовых разниц по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц.

Обратим внимание в этой норме на три момента. Во-первых, сфера ее применения ограничена только одним из двух возможных способов определения предельной величины процентов, то есть она не применяется при определении предельной суммы процентов на основе сопоставимых долговых обязательств. Иными словами, Налоговым кодексом РФ четко определено, когда суммовые разницы как расход нормируются (при определении предельной величины процентов на основе ставки ЦБ РФ), а когда – не нормируются, учитывая для целей налогообложения в полной сумме (при определении предельной величины процентов на основе сопоставимых обязательств).

Во-вторых, в отличие от договоров в условных единицах на реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, по которым суммовая разница определяется исходя из курса условной единицы, установленной ЦБ РФ (абз. 4 ст. 316 НК РФ), по долговым обязательствам эта разница может определяться на основе курса, согласованного сторонами обязательства.

В-третьих, не конкретизируется, о каких именно обязательствах, выраженных в условных единицах, идет речь – только по возврату основной суммы займа, только по выплате процентов или и тех, и других. Учитывая отсутствие

Налоговым кодексом РФ четко определено, когда суммовые разницы как расход нормируются, а когда – не нормируются, учитывая для целей налогообложения в полной сумме.

этой конкретизации, наиболее логично было бы предположить, что верно именно последнее. При таком подходе, если начисляемая ежемесячно сумма процентов уже сама по себе была равна предельной величине или превышает ее, то отрицательные суммовые разницы, возникающие при выплате процентов и возврате основной суммы займа, не могут учитываться для целей налогообложения.

У Минфина России всегда была другая, более либеральная позиция: в качестве процентов заемщиком признаются, то есть нормируются, отрицательные суммовые разницы, возникающие при возврате основной суммы займа, а суммовые разницы по процентам признаются в общем порядке, то есть без нормирования (письмо от 27.05.2013 № 03-03-06/1/18920 и др.). При этом вывод о невозможности признания в полной сумме разниц, возникающих при возврате основной суммы долга, обосновывался следующим образом.

Согласно пункту 11.1 статьи 250, подпункту 5.1 пункта 1 статьи 250 НК РФ, суммовые разницы возникают по договорам на реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав. Передача и возврат денежных средств по договорам займа для целей главы 25 НК РФ не является реализацией. Следовательно, отрицательные разницы, возникающие у заемщика при возврате основной суммы долга по договору займа в условных единицах, это не те суммовые разницы, о которых говорится в главе 25 НК РФ и которые, согласно ее нормам, должны признаваться в расходах в полной сумме.

Являясь расходом, связанным с привлечением заемных средств, они в силу этого по своей природе ближе всего к процентам, а потому подлежат нормированию. При этом моментом их признания является дата возврата займа, поскольку до этого определить величину данной суммовой разницы не представляется возможным (письмо от 31.05.2011 № 03-03-06/4/57 и др.).

Аналогичную в целом позицию еще раньше высказывало налоговое ведомство, с тем лишь отличием, что, по его мнению, рассматриваемая разница и с точки зрения момента признания ее расходом должна учитываться так же, как и проценты – на последнюю дату соответствующего отчетного периода или дату погашения займа (частично

или полностью) (письмо МНС России от 30.01.2004 № 02-5-11/12@ «По вопросу применения главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации»). Очевидно, имелось в виду, что на последнюю дату каждого отчетного периода происходит оценка разницы между суммой полученного займа и суммой, которая была бы возвращена на эту дату, если бы она уже подлежала возврату.

У заимодавца, получившего при возврате займа сумму, меньше предоставленной, эта отрицательная разница, по мнению МНС России, не признается в расходах, поскольку является безвозмездно прощенной частью долга (п. 5 ст. 270 НК РФ). Минфин России, долгое время придерживавшийся такой же позиции, в итоге от нее отказался, согласившись, что у заимодавца, у которого не может быть расходов по займу, отрицательные суммовые разницы учитываются во внереализационных расходах, притом в полной сумме (письмо от 13.12.2011 № 03-03-06/2/197 и др.).

По этой логике положительные разницы, возникающие по основной сумме займа, не являясь теми суммовыми разницами, о которых говорится в главе 25 НК РФ, тем не менее учитываются в доходах и у заимодавца, и у заемщика, поскольку список внереализационных доходов в статье 250 НК РФ открыт.

Как видим, точка зрения регулирующих органов о необходимости нормирования заемщиком отрицательных суммовых разниц, возникающих по основной сумме долга, имеет свои резоны. Однако Президиум ВАС РФ посчитал, что указанные суммовые разницы должны признаваться по аналогии с тем, как учитываются в целях налогообложения суммовые разницы при реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав. При этом, по мнению Президиума ВАС РФ, ограничения, установленные статьей 269 НК РФ для учета процентов по долговым обязательствам, не распространяются на возникающие отрицательные суммовые разницы по основному долгу в силу несоответствия последних определению процентов в пункте 3 статьи 43 НК РФ как заранее заявленного (установленного) дохода по долговому обязательству. Следовательно, суммовая разница, возникающая в связи с изменением курса валюты, никак не может считаться заранее установленной,

У заимодавца, получившего при возврате займа сумму, меньше предоставленной, эта отрицательная разница, по мнению МНС России, не признается в расходах



не может быть признана процентами и ограничена в возможности ее отнесения в состав расходов при исчислении налога на прибыль в момент прекращения указанного обязательства (постановление Президиума ВАС РФ от 06.11.2012 № 7423/12).

При этом ни Президиум ВАС РФ, ни один из нижестоящих судов не исследовал или, по крайней мере, не обозначил, каким методом определял налогоплательщик предельную величину процентов – на основе сопоставимых обязательств или ставки ЦБ РФ (см. постановление ФАС Дальневосточного округа от 14.02.2012 № Ф03-7141/2011 на решение от 25.08.2011, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 27.10.2011 по делу № А51-7566/2011, решение Арбитражного суда Приморского края от 25.08.2011 по делу № А51-7566/2011). Тем самым получилось, что Президиум ВАС РФ как бы придал своему постановлению общий характер, сделав его применимым и при определении налогоплательщиком предельной суммы процентов на основе ставки ЦБ РФ, что прямо противоречит Налоговому кодексу РФ.

На такое же универсальное понимание данного постановления Президиума ВАС РФ ориентирует и использованный в нем аргумент о несоответствии суммовой разницы как таковой определению процентов,



Статьей 269 НК РФ установлен лишь один случай, когда по долговому обязательству, выраженному в иностранной валюте, проценты вместе с суммовыми разницей подлежат нормированию.

содержащемуся в пункте 3 статьи 43 НК РФ. Поскольку такой довод делает невозможным применение нормы пункта 1 статьи 269 НК РФ об учете суммовой разницы при исчислении предельной величины процентов, учитываемой для целей налогообложения, на основе ставки ЦБ РФ. При том что суммовая разница считается частью этой предельной величины, то есть частью процентов в широком смысле слова: «предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы...)».

Соответственно, и в последующих судебных решениях возможность учета заемщиком отрицательных суммовых разниц по основной сумме долга без какого-либо нормирования не связывается с определенным способом определения налогоплательщиком предельной суммы процентов, принимаемых для целей налогообложения, а именно: на основе сопоставимости долговых обязательств (постановление ФАС Дальневосточного округа от 06.08.2013 № Ф03-3300/2013).

Кроме того, в связи с рассматриваемым постановлением Президиума ВАС РФ возникает и чисто методологический вопрос из сферы правил толкования норм Налогового кодекса РФ. Насколько правомерно применение в налоговом законодательстве аналогии, причем не тогда, когда в Налоговом кодексе РФ вообще отсутствует норма по рассматриваемому вопросу (как это было, например, в случае с налогообложением НДС уступки прав инвестора на получение от застройщика нежилых помещений – см. постановление Президиума ВАС

РФ от 25.02.2010 № 13640/09), а когда применение аналогии приводит к прямому противоречию с буквальным и однозначным смыслом Налогового кодекса РФ – суммовые разницы возникают в связи с реализацией?

При том, что отрицательное отношение ВАС РФ к применению аналогии в налоговом законодательстве, как к приему, приводящему к отступлению от принципа определенности норм налогового законодательства, зафиксированного в статье 3 НК РФ, четко сформулировано в пункте 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31.05.1999 № 41 «Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков» и в решении ВАС РФ от 26.01.2005 № 16141/04.

Минфин России с позицией Президиума ВАС РФ не согласился, продолжая настаивать на нормировании величины суммовой разницы по основной сумме долга для целей признания ее внереализационным расходом (письмо от 27.05.2013 № 03-03-06/1/18920). Правда, это было еще до указания Минфина России налоговым органам руководствоваться позициями высших судебных инстанций, сформулированными в том числе в постановлениях Президиума ВАС РФ (письмо от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571, направленное налоговым органам письмом ФНС России от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097). В то же время до сих пор не ясно, распространяется ли это указание только на позиции, выработанные высшими судами после указанного письма, или и на высказанные им до него.

А не так давно Минфин России отметил, что курсовые разницы по обязательствам по уплате процентов, начисленные налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со статьей 269 НК РФ, не учитываются для целей налогообложения прибыли организаций (письмо от 27.01.2014 № 03-03-06/1/2767). Ничто не мешает Минфину России и налоговым органам распространить эту логику – в отличие от прежней позиции – на суммовые разницы, взяв таким образом «реванш» за невозможность нормировать теперь суммовые разницы, возникающие по основной сумме долга.

Самую точную, на взгляд автора, позицию, сформулировала ФНС России в письме от 25.04.2014 № ГД-4-3/8188@. Исходя из презумпции о том, что акты Президиума ВАС РФ не могут противоречить нормам Налогового кодекса РФ, она увязала с ними и анализируемое постановление. В результате получился логичный и трудно опровергаемый вывод:

«Таким образом, статьей 269 НК РФ установлен лишь один случай, когда по долговому обязательству, выраженному в иностранной валюте, проценты вместе с суммовыми разнициами подлежат нормированию – при отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях. В остальных случаях, исходя из норм Налогового кодекса РФ и постановления Президиума ВАС РФ от 06.11.2012 № 7423/12 отрицательную суммовую разницу, возникающую в связи с изменением курса валюты, в виде разницы между суммами денежных средств в рублях, полученных и возвращенных по займу, налогоплательщик вправе учитывать в полном размере».

Поскольку подавляющее большинство организаций определяют предельную сумму процентов, учитываемых для целей налогообложения, на основе ставки рефинансирования ЦБ РФ, этих «остальных случаев» для них и не остается. Тем самым указанное постановление Президиума ВАС РФ обретает очень ограниченную, но зато полностью соответствующую Налоговому кодексу РФ сферу применения.

Все сказанное по проблеме учета суммовых разниц по долговым обязательствам относится и к векселям, номинированным в иностранной валюте, но не имеющим оговорки эффективного платежа в этой валюте. Такие векселя подлежат оплате в рублях, то есть иностранная валюта играет в них роль условных единиц. Правомочность выдачи векселей в условных единицах подтверждена пунктом 42 постановления Пленума Верховного суда РФ и Пленума ВАС РФ от 04.12.2000 № 33/14 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с обращением векселей». И, как указано в письме Минфина России от 13.03.2006 № 03-03-04/2/66, такие векселя размещаются в рамках договора займа.

С 2015 года в главе 25 НК РФ существуют только договоры, цена которых выражена в иностранной валюте.

Суммовые разницы как расход, учитываемый в особом порядке

Время от времени у налогоплательщиков возникает вопрос, нельзя ли отрицательные суммовые разницы, возникающие при приобретении основных средств, включить в их первоначальную стоимость. Тут интересен даже не сам ответ, а обосновывающий его аргумент. Состоит он в том, что поскольку для суммовых разниц установлен особый порядок учета, они в соответствии с ним всегда учитываются только в составе внереализационных расходов (письма Минфина России от 18.10.2004 № 03-03-01-04/1/76, УФНС по г. Москве от 16.02.2007 № 20-12/014641).

Заключается этот особый порядок в том, что суммовые разницы исключены из состава расходов на производство и реализацию и потому не могут включаться в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения, через амортизацию основных средств, относящуюся к расходам на производство и (или) реализацию (подп. 3 п. 2 ст. 253 НК РФ).

Любопытно же здесь то, что в более поздних письмах Минфина России ссылка на особый порядок учета отсутствует (письмо от 19.01.2009 № 03-03-06/1/22). Возможно, связано это с тем, что тогда по этой же логике пришлось бы автоматически согласиться с правомочностью единовременного признания и других названных в статье 265 НК РФ внереализационных расходов, связанных с созданием, приобретением, реконструкцией и модернизацией основных средств. Например, мобилизационных расходов (подп. 17 п. 1 ст. 265 НК РФ в ред., действовавшей до 2013 года). А к этому Минфин России и налоговые органы долго не были готовы, хотя в итоге и признали свою неправоту (письма Минфина России от 26.09.2012 № 03-03-10/115, ФНС России от 22.03.2013 № ЕД-4-3/5019@).

Актуальными для суммовых разниц являются рассмотренные на примере курсовых разниц вопросы учета разниц при посреднических договорах, по неучитываемым для целей налогообложения доходам и расходам, при производстве с длительным технологическим циклом. Подходы к решению этих вопросов не зависят от вида разниц, поэтому применительно к суммовым разнициами отдельно не рассматриваются.

Суммовые разницы в главе 25 НК РФ с 2015 года

С 2015 года Федеральный закон от 20.04.2014 № 81-ФЗ ликвидирует в главе 25 НК РФ понятие суммовых разниц, возникавших по договорам, цена которых выражена, согласно формулировке статьи 316 НК РФ, в условных единицах. Отменяется, соответственно, и сама указанная формулировка, а в других статьях Налогового кодекса РФ она будет использоваться уже как аналог «выражена в иностранной валюте» (пункты 6, 8, 10, 11, 15 ст. 1 Закона № 81-ФЗ). В связи с этим и в главе 21 НК РФ понятие суммовые разницы более не используется (пункты 2, 5 ст. 1 Закона № 81-ФЗ).

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

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

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

сдвинул дату признания курсовых разниц с конца отчетного периода на конец каждого месяца).

Данное изменение позволяет снять проблему возникновения суммовых разниц при авансах, поскольку в отношении курсовых разниц с 2010 года в Налоговом кодексе РФ четко установлено, что при авансах они не возникают (п. 8 ст. 271, п. 10 ст. 272, абз. 3 ст. 316 НК РФ).

В то же время остаются небольшие различия между видами курсовых разниц, возникающих по договорам, выраженным в иностранной валюте зависящие от валюты платежа. Так, при расчете по этим договорам в иностранной валюте, разницы исчисляются только по курсу ЦБ РФ, а при расчетах в рублях могут исчисляться и по курсу, установленному сторонами (пункты 6, 8, 10, 11 Закона № 81-ФЗ). Например, по курсу ЦБ РФ + 2%.

Как было сказано выше, до 2015 года такое было возможно только при расчете суммовых разниц по долговым обязательствам. В бухгалтерском учете такая ситуация всегда была возможна в отношении всех курсовых разниц независимо от того, в какой валюте – российской или иностранной – производится расчет по договорам, цена которых выражена в иностранной валюте (п. 5 ПБУ 3/2006).

При договорах, расчеты по которым идут в рублях, переоцениваются только требования и обязательства, а при расчетах в иностранной валюте – еще и валютные ценности (за исключением ценных бумаг). В отличие от последнего, как говорилось выше, в бухгалтерском учете переоцениваются не все ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте, а только акции, не являющиеся, согласно МСФО 21 «Изменение валютных курсов», на котором основано ПБУ 3/2006, монетарными активами (подп. «а» п. 6, подп. «а» п. 8, подп. «б» п. 10, подп. «б» п. 11 ст. 1 Закона № 81-ФЗ, п. 7 ПБУ 3/2006).

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

Ю.В. Горбик, редактор-эксперт журнала «Время Бухгалтера»,
консалтинговая группа РУНА

Налогообложение при возврате товара: позиция Минфина России

Сложностей, возникающих с НДС и налогом на прибыль организаций при возврате товара, предостаточно. Причем как у продавца, так и у покупателя. Однако по многим спорным вопросам специалисты финансового ведомства уже высказали свое мнение. Представляем вниманию читателей наиболее важные разъяснения.

Разъяснения по поводу исчисления НДС и налога на прибыль при возврате товаров

Позиция чиновников	Подробности	Письмо Минфина России
Налог на добавленную стоимость		
При возврате некачественного товара, принятого на учет, вычеты производятся при наличии счетов-фактур, выставленных покупателем	<p>Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 установлена обязанность покупателя отражать в журнале учета показатели счетов-фактур, выставленных им продавцу при возврате товаров, принятых потребителем на учет.</p> <p>Таким образом, в данном случае счет-фактуру оформляет покупатель. Следовательно, продавцом корректировочные счета-фактуры не выставляются. Аналогичная позиция выражена в постановлениях ФАС Уральского округа от 28.01.2013 № Ф09-14081/12, от 17.02.2012 № Ф09-10098/11.</p> <p>Однако некоторые судьи считают иначе. Так, в постановлении от 07.12.2012 № А40-54535/12-116-118 ФАС Московского округа указал, что возврат товара ненадлежащего качества представляет собой односторонний отказ стороны договора от исполнения обязательств и означает, что реализация не состоялась независимо от того, был ли принят к учету товар покупателем. Право собственности на продукцию не переходит от продавца к покупателю. Таким образом, возврат товара не может квалифицироваться как его обратная реализация. Обязанность выставить счет-фактуру у покупателя отсутствует</p>	От 29.11.2013 № 03-07-11/51923
Если возвращенные товары были приняты на учет покупателем, при их отгрузке он обязан выставить продавцу счет-фактуру	<p>Покупатель в книге продаж регистрирует счета-фактуры, выставленные им при возврате принятых на учет товаров. В связи с этим покупатель при отгрузке возвращаемых товаров, принятых им на учет, обязан выставить продавцу счет-фактуру.</p> <p>Минфин России не раз высказывал данную позицию (письма от 02.03.2012 № 03-07-09/17, от 03.04.2007 № 03-07-09/3). Согласны с ней и судьи (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 16.04.2013 № А32-26702/2010, ФАС Центрального округа от 02.09.2010 № А14-17197/2009605/28)</p>	От 23.03.2012 № 03-07-11/79

<p>Продавец может принять НДС к вычету, если покупатель, не являющийся налогоплательщиком, возвращает ему всю партию товаров</p>	<p>Налоговый кодекс РФ не предусматривает исключений из общего порядка применения вычета при возврате товаров лицами, не являющимися плательщиками НДС. Таким образом, при возврате такими лицами товаров (как принятых, так и не принятых на учет) следует руководствоваться именно этой позицией. Счет-фактуру, зарегистрированный продавцом в книге продаж при отгрузке товаров, он фиксирует в книге покупок по мере возникновения права на вычет</p>	<p>От 19.03.2013 № 03-07-15/8473</p>
--	---	--

<p>Продавец вправе принять к вычету НДС при возврате ему товаров в периоде получения счета-фактуры от покупателя</p>	<p>Продавец вправе принять к вычету НДС, ранее начисленный и уплаченный в бюджет с реализации возвращенных ему товаров, с момента получения счета-фактуры покупателя, принявшего товар на учет, и отражения в учете соответствующей операции по возврату продукции. Однако, по мнению ряда арбитров, продавец вправе заявить вычет в периоде возврата товара, после того как он произвел в учете соответствующую корректировку, а не в периоде реализации ТМЦ (постановления ФАС Московского округа от 05.04.2010 № КА-А40/2672-10, от 29.12.2009 № КА-А40/13449-09)</p>	<p>От 23.03.2012 № 03-07-11/79</p>
--	--	--

<p>Продавец вправе принять НДС к вычету при возврате части товара покупателем, не являющимся плательщиком налога, при наличии корректировочного счета-фактуры</p>	<p>Исключений из общего порядка применения вычетов по НДС при возврате товаров лицами, не являющимися налогоплательщиками, положениями глава 21 НК РФ не предусматривает. При изменении стоимости отгруженных товаров в сторону уменьшения основанием для вычета НДС у продавца является выставленный им корректировочный счет-фактура. В связи с этим при возврате лицами, не являющимися налогоплательщиками, части товаров, как принятых, так и не принятых на учет, продавцу следует выставлять корректирующий счет-фактуру на стоимость товара, возвращаемого потребителем. Аналогичная позиция была высказана Минфином России в письмах от 31.07.2012 № 03-07-09/96, от 24.07.2012 № 03-07-09/89, от 03.07.2012 № 03-07-09/64</p>	<p>От 19.03.2013 № 03-07-15/8473</p>
---	---	--

<p>Если многооборотная тара, в которой реализуются товары, облагаемые НДС, возвращается их продавцу, то налог на добавленную стоимость, уплаченный продавцом при ее приобретении, к вычету не принимается</p>	<p>Аналогичные выводы Минфин России сделал в письме от 29.12.2012 № 03-07-11/566. При этом, по мнению судей, применение вычета по налогу, уплаченному при приобретении многооборотной тары, если она является возвратной, правомерно (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 14.07.2011 № А29-8379/2010)</p>	<p>От 30.04.2013 № 03-07-11/15419</p>
---	--	---

<p>При возврате белорусскими покупателями качественных товаров НДС надо уплачивать в особом порядке</p>	<p>При возврате белорусскими покупателями товаров надлежащего качества по причине невозможности их дальнейшей реализации НДС должен уплачиваться российской организацией при ввозе возвращаемых ТМЦ на территорию нашей страны в порядке, установленном статьей 2 Протокола от 11.12.2009</p>	<p>От 01.02.2013 № 03-07-13/01-2104</p>
---	---	---

Налог на прибыль организаций

<p>Затраты на возмещение средств, уплаченных за бракованную продукцию, которая была реализована в прошлом налоговом периоде, учитываются в составе внереализационных расходов как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном периоде</p>	<p>Аналогичные выводы сделаны финансовым ведомством в письмах от 02.06.2010 № 03-03-06/1/370, от 05.02.2010 № 03-03-06/1/51. Судьи согласны с данной позицией (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.01.2007 № Ф04-9244/2006(30394-А67-40))</p>	<p>От 03.06.2010 № 03-03-06/1/378</p>
---	---	---

<p>Расходы на обратный выкуп товаров с истекшим сроком годности учесть можно, если обязанность по их выкупу предусмотрена нормативными правовыми актами</p>	<p>На основании пункта 3.11.8 Санитарных правил хлеб и хлебобулочные изделия по истечении сроков продажи подлежат изъятию из торгового зала и возвращаются поставщику как черствые. Также в соответствии с Федеральным законом от 02.01.2000 № 29-ФЗ некачественные и опасные пищевые продукты подлежат изъятию, уничтожению или утилизации. Таким образом, существующее нормативное правовое регулирование отношений в сфере оборота хлебобулочной и кондитерской продукции обязывает поставщиков утилизировать хлеб, хлебобулочные и кондитерские изделия с истекшим сроком годности путем переработки или уничтожения. Расходы, связанные с выкупом из розничной сети нереализованной просроченной кондитерской и хлебобулочной продукции в случае заключения договора по выкупу у торговой организации подобной продукции, а также расходы на ее утилизацию могут уменьшать базу по налогу на прибыль. При этом некоторые арбитры считают, что компания вправе учесть затраты на выкуп и уничтожение просроченных товаров независимо от того, предусмотрена такая обязанность законом или нет. Так, в постановлении от 03.04.2012 № А40-44303/11-116-125 ФАС Московского округа отметил, что возврат просроченной продукции направлен на поддержание имиджа фирмы и ее репутации, а также на стимулирование покупателей приобретать товары в дальнейшем</p>	<p>От 22.05.2014 № 03- 03-06/1/24238</p>
<p>Возврат качественного товара продавцу приравнивается к его реализации (приобретению) для целей налогообложения прибыли</p>	<p>Если после исполнения договора поставки на основании дополнительного соглашения покупателем осуществлен возврат нереализованного товара продавцу, для целей налогообложения прибыли данная операция признается реализацией (приобретением) продукции. Правила налогового учета при совершении торговых операций установлены статьями 268, 320 НК РФ. Налоговые органы солидарны с позицией финансистов (письмо УФНС России по г. Москве от 21.09.2012 № 16-15/089421@)</p>	<p>От 18.02.2013 № 03-03-06/1/4213</p>



График обучающих мероприятий

Вы можете получить **СКИДКУ 50%**, если при заказе семинара скажете специалисту отдела продаж кодовую фразу
«Я ОТ ИПБ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА»

<p>05.12.2014</p>	<p>Анализ практики применения соответствия цен сделки рыночным ценам (Закон №227-ФЗ). Исполняем требования законодательства для обоснования налоговой выгоды. Новации 2015 Консультационный семинар Смирновой Т.С.</p>	<p>10 384 р. 5 192 р.</p>
<p>12.12.2014</p>	<p>НДС, налог на прибыль и учетная политика организации на 2015 год Консультационный семинар Крутяковой Т.Л.</p>	<p>+ CD 10 384 р. 5 192 р.</p>
<p>15.12.2014</p>	<p>Зарплата и зарплатные налоги. Бухгалтерские и налоговые аспекты. Встречаем изменения 2015 года! Консультационный семинар Воробьевой Е.В.</p>	<p>+ CD 10 384 р. 5 192 р.</p>
<p>18.12.2014</p>	<p>Учетная политика в 2015 и бухгалтерская отчетность за 2014 год: все сложные вопросы и новые требования законодательства Новогодний консультационный семинар Климовой М.А.</p>	<p> 11800 р. 5 900 р.</p>
<p>22.12.2014</p>	<p>Реформа Гражданского кодекса РФ: сделки, обязательственное право, общие положения о договорах Консультационный семинар Новака Д.В.</p>	<p>10 384 р. 5 192 р.</p>

В график могут быть внесены изменения и дополнения

- Аттестованным бухгалтерам выдается сертификат о повышении профессионального уровня в объеме 10 часов
- Все участники обеспечиваются методическими материалами
- В расписании предусмотрены перерывы на обед в ресторане и кофе-брейк (входит в стоимость)

В.В. Бородина, канд. техн. наук, аудитор, член ИПБ Московского региона, действительный член Российского общества оценщиков

Внутренний контроль учета основных средств

Этой статьей мы продолжаем цикл публикаций, посвященных внутреннему контролю учета основных средств¹.

На этот раз рассмотрим вопросы учета амортизации и восстановления основных средств, а также их аренды.

Амортизация основных средств

Внутренний контроль учета операций по начислению и списанию амортизации основных средств нужно проводить, в первую очередь основываясь на положениях раздела III «Амортизация основных средств» ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и раздела IV с аналогичным названием Методических указаний по учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н). Кроме того, нужно учитывать требования налогового законодательства (а именно статей 258 – 259.3 НК РФ) и, при необходимости, МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н).

Прежде всего, внутренний контролер должен помнить, что способы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, а также в соответствии с МСФО совпадают не полностью. Так, в бухгалтерском учете применяются линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) (п. 18 ПБУ 6/01).

Налоговый учет оперирует лишь двумя методами (п. 1 ст. 259 НК РФ): линейным и нелинейным. Пункт 62 МСФО (IAS) 16 называет линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции.

Национальные правила бухгалтерского учета и налоговое законодательство никак не комментируют выбор организацией того или иного способа амортизации в соответствии с принятой в ней

учетной политикой. А вот МСФО (IAS) 16 предлагает выбрать тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Иными словами, международный стандарт ориентирует организацию на получение экономических выгод, а в традиционном российском подходе этому фактору не придается первостепенного значения.

Соответственно, если в налоговом учете используется один метод, а в бухгалтерском учете – другой, это приводит в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» к образованию временных разниц, обоснованность формирования которых внутренний контролер должен отслеживать.

Общим для всех видов учетов является постоянство в применении выбранного способа амортизации как во времени (как правило, выбранный способ применяется до окончания срока полезного использования объекта), так и в пространстве (к однородным группам основных средств должен применяться один способ амортизации). Поэтому внутренний контролер должен проверить неизменность применения выбранного способа амортизации (кроме случаев, когда продолжение использования ранее выбранного метода не позволяет достоверно отразить финансовое положение организации).

Отдельно отметим, что МСФО (IAS) 16 дает организации право начислять амортизацию отдельно по компонентам объекта основного средства. Однако сумма амортизационных отчислений за какой-либо период признается не только в составе прибыли или убытка предприятия.



В.В. Бородина

Первую статью из цикла «Внутренний контроль учета основных средств» читайте в № 5/2014. – Примеч. ред.

Если будущие экономические выгоды, заключенные в активе, переносятся в процессе производства на другие активы, сумма амортизационного отчисления является частью себестоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация производственных основных средств включается в состав затрат на переработку запасов (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы»). Амортизация основных средств может включаться в себестоимость нематериального актива, учитываемого в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Возможны и другие варианты.

Имеются существенные различия

в правилах начисления амортизации в налоговом и бухгалтерском учете. Так, нужно обращать внимание на те основные средства, по которым в налоговом учете применяется амортизационная премия. Ее применение также приводит в соответствии с ПБУ 18/02 к образованию временных разниц.

Кроме того, напомним, что амортизационная премия восстанавливается в составе внереализационных доходов, если основное средство реализовано ранее, чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком (п. 9 ст. 258 НК РФ) (см. пример 1).

Первоначальная стоимость основного средства равна 120 000 руб. К нему была применена амортизационная премия в размере 30% первоначальной стоимости, то есть в сумме 36 000 руб.

Допустим, объект продается за 70 000 руб. спустя три года с момента ввода его в эксплуатацию. За время эксплуатации сумма амортизационных начислений составила 50 400 руб.

Остаточная стоимость основного средства равна:
 $120\,000\text{ руб.} - 36\,000\text{ руб.} - 50\,400\text{ руб.} = 33\,600\text{ руб.}$

Если основное средство продается не взаимозависимому лицу, сумма налога на прибыль организаций составит:

$(70\,000\text{ руб.} - 33\,600\text{ руб.}) \times 20\% = 7\,280\text{ руб.}$

Если объект продается взаимозависимому лицу, налогоплательщик-продавец обязан восстановить во внереализационных доходах периода реализации 36 000 руб. (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ). Сумма налога с этого дохода составит:

$36\,000\text{ руб.} \times 20\% = 7\,200\text{ руб.}$

Кроме того, на сумму амортизационной премии налогоплательщик должен увеличить остаточную стоимость основного средства (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ). Иными словами, с операции по реализации основного средства он должен перечислить в бюджет:

$(70\,000\text{ руб.} - (33\,600\text{ руб.} + 36\,000\text{ руб.})) \times 20\% = 80\text{ руб.}$

Как видим, при продаже основного средства взаимозависимому лицу налогоплательщик исчислит налог на прибыль в размере 7 200 руб. (с суммы восстановленной амортизационной премии) и 80 руб. (с выручки от реализации), что составляет 7 280 руб. и равно сумме, которая была бы уплачена при реализации основного средства лицу, не являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком.

Восстановление основных средств

Для объективного проведения внутреннего контроля процедуры восстановления основных средств необходимо знать технологию (содержание) восстановления объектов основных средств. Это позволит осуществить правильный (объективный) учет всех затрат, связанных с содержанием, перемещением и восстановлением объектов основных средств. Перечислим основные правила и процедуры, связанные с восстановлением основных средств организации:

1. Содержание объекта основных средств осуществляется с целью поддержания эксплуатационных свойств указанного объекта посредством его технического осмотра и поддержания в рабочем состоянии.

2. Затраты на содержание объекта основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии) включаются в затраты на обслуживание производственного процесса и отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

Пример 1

Учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией объекта основных средств, ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений.

3. Затраты, связанные с перемещением объекта основных средств (транспортные передвижные средства, экскаваторы, канавокопатели, подъемные краны, строительные механизмы и др.) внутри организации, относятся на затраты на производство (расходы на продажу).

4. Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

5. Затраты, производимые при ремонте объекта основных средств, отражаются на основании соответствующих первичных учетных документов по учету операций отпуска (расхода) материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности поставщикам за выполненные работы по ремонту и других расходов.

6. Затраты по ремонту объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

7. Учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией объекта основных средств, ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений (включая затраты по модернизации объекта во время ремонта, осуществляемого с периодичностью более 12 месяцев). В бухгалтерском учете затраты на модернизацию (реконструкцию, достройку, дооборудование) объекта основных средств учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По завершении работ затраты необходимо списать с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

Внутреннему контролеру целесообразно знать технологию отдельных процедур и их оформление, например:

- приемка законченных работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств оформляется соответствующим актом;

- в целях организации контроля за своевременным получением объектов основных средств из ремонта инвентарные карточки по этим объектам в картотеке рекомендуется переставлять в группу «Основные средства в ремонте». Таким образом, при поступлении объекта основных средств из ремонта производится соответствующее перемещение инвентарной карточки;

- в случае наличия у объекта основных средств нескольких частей, учитываемых как отдельные инвентарные объекты и имеющих разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта;

- при организации аналитического учета затрат в объектах, связанные с инновациями, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, организация должна учитывать их на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» обособленно;

- затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после окончания этих работ увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств;

- в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Пример 2

Объект основных средств стоимостью 120 тыс. руб. и сроком полезного использования 5 лет после 3 лет эксплуатации подвергся дооборудованию стоимостью 40 тыс. руб.

После дооборудования срок полезного использования объекта пересмотрен в сторону увеличения на 2 года. Кроме того, должна быть определена новая годовая сумма амортизационных отчислений исходя из восстановительной стоимости и нового срока полезного использования.

Восстановительная стоимость объекта равна:

120 000 руб. – (120 000 руб. : 5 лет x 3 года) + 40 000 руб. = 88 000 руб.

Годовая сумма амортизационных отчислений составит:

88 000 руб. : 4 года = 22 000 руб.

Рассмотрим, что нужно знать и как проверить указанные изменения с основным средством.

1. При восстановлении объектов основных средств следует проверять обоснованность увеличения оставшегося срока полезного использования объекта основных средств.

2. Для анализа затрат и финансовых вложений в основные средства следует руководствоваться тем, что начисленная в бухгалтерском учете сумма амортизации основных средств является, как правило, основой для расчета большинства показателей, характеризующих степень устаревания основных средств, сокращение производственного потенциала организации и др. В связи с этим выбор организацией способа амортизации основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 должен отражать ожидаемую схему потребления экономических выгод от использования актива. Применяя различные способы анализа затрат и финансовых вложений можно получить и выбрать оптимальные схемы включения амортизации в производственные затраты.

3. После проведения модернизации (реконструкции, достройки или дооборудования) основного средства необходимо оформить:

- акт приемки работ – в случае проведения работ сторонней организацией;*
- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (можно использовать акт по форме № ОС-3, утв. постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7).*

Дата составления указанных актов будет признаваться для целей бухгалтерского учета датой осуществления модернизации (реконструкции, достройки или дооборудования).

4. Необходимо скорректировать данные в инвентарной карточке учета объекта основных средств. При необходимости следует открыть новую инвентарную карточку с сохранением ранее присвоенного инвентарного номера, в которую вносятся новые показатели модернизированного объекта.

Аренда основных средств

Напомним необходимые для внутреннего контроля процедуры, понятия и определения связанные с арендой основных средств.

Так, для осуществления процедуры, связанной с арендой, составляется договор. В соответствии с Гражданским кодексом РФ договором признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. Договор аренды относится к группе гражданско-правовых договоров, опосредующих передачу имущества, обособленной от группы договоров возмездного оказания услуг.

Предметом договора аренды являются:

- действия арендодателя, направленные на предоставление имущества во владение и пользование арендатора, на обеспечение беспрепятственного использования этого имущества арендатором (осуществление капитального ремонта, воздержание от действий, создающих препятствия в пользовании имуществом);
- действия арендатора, направленные на содержание имущества и использование его по назначению,

предусмотренному договором, внесение арендной платы, а также действия, направленные на возврат арендованного имущества по окончании срока аренды.

Предмет договора аренды включает в себя два рода объектов – соответствующие действия обязанных лиц и имущество, которое предоставляется во владение и пользование арендатора.

По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

В договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте,

В договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды.

Переданное в аренду основное средство остается в собственности арендодателя.

подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным.

В процедурах, связанных с арендой основных средств, имеются особенности, которые необходимо знать при осуществлении контроля.

Основные процедуры:

- передача основного средства в аренду;
- получение арендной платы по договору аренды.

При передаче основного средства в аренду внутренним контролером рассматриваются вопросы, связанные с начислением НДС, расчетом налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и организации бухгалтерского учета арендных операций.

Переданное в аренду основное средство остается в собственности

арендодателя. Следовательно, стоимость основного средства не списывается с баланса арендодателя (ПБУ 6/01, Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств).

В бухгалтерском учете объект, который является основным средством, может учитываться на счете 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (если данное основное средство приобреталось для сдачи в аренду).

Аналитический учет по указанным счетам должен обеспечивать получение информации о месте нахождения основного средства. Рассмотрим бухгалтерский учет передачи основного средства в аренду, начисление амортизации по основному средству, возврат основного средства арендатором. Операции приведены для арендодателя (см. таблицу).

Операции по аренде основного средства

Дебет	Кредит	Содержание операций
Передача основного средства в аренду		
01-а (03-а)	01-о (03-о)	Отражена передача основного средства в аренду
02-о	02-а	Отражена амортизация по переданному в аренду основному средству
Начисление амортизации по основному средству в течение срока аренды		
20	02-а	Начисленная амортизация признана расходом по обычным видам деятельности, если предоставление имущества в аренду является видом деятельности организации
(91-2)	(02-а)	(Начисленная амортизация признана прочим расходом, если предоставление имущества в аренду не является видом деятельности организации)
Возврат основного средства арендатором		
01-о (03-о)	01-а (03-а)	Отражено получение основного средства от арендатора
02-а	02-о	Отражена амортизация по возвращенному арендатором основному средству

В приведенной таблице использованы следующие обозначения аналитических счетов:

- 01-о (03-о) «Основные средства в организации»;
- 01-а (03-а) «Основные средства, переданные в аренду».

Для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией, в Плане счетов предусмотрен для организации-арендатора счет 001 «Арендованные основные средства». Арендованные основные средства учитываются на этом

счете в оценке, указанной в договорах на аренду.

Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Арендованные основные средства, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитываются на счете 001 «Арендованные основные средства» обособленно.

При получении арендной платы по договору аренды основного средства

также рассматриваются вопросы, связанные с начислением НДС, расчетом налога на прибыль организаций и бухгалтерский учет.

Для объективной проверки внутренний контролер должен знать, какие доходы должен включить арендодатель по договору аренды и на каких счетах отразить указанные доходы.

В бухгалтерском учете доходы по договору аренды арендодатель может включить (ПБУ 9/99 «Доходы организации»):

1) в доходы по обычным видам деятельности – если предоставление имущества в аренду является одним из видов деятельности организации;

2) в прочие доходы – если предоставление имущества в аренду не является видом деятельности организации.

В первом случае указанные доходы отражаются в бухгалтерском учете на счете 90 «Продажи» (субсчет 90-1 «Выручка»), во втором – на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Арендная плата признается в бухгалтерском учете доходом, если соблюдены условия, определенные в ПБУ 9/99.

Если организация применяет в налоговом учете кассовый метод, то в бухгалтерском учете могут возникнуть налогооблагаемая временная разница (НВР) и отложенное налоговое обязательство (ОНО), если оплата производится арендатором по истечении месяца (квартала) аренды. Это связано с тем, что доход в налоговом учете будет признан только после получения оплаты от арендатора. Тогда же указанные НВР и ОНО будут погашены (ПБУ 18/02).

Арендодатель и арендатор могут договориться о внесении арендной платы до начала очередного периода пользования арендованным имуществом (месяца, квартала и т.д.), то есть авансом. Полученный аванс (предоплата) не является доходом организации и отражается в составе кредиторской задолженности (ПБУ 9/99).

Если организация применяет в налоговом учете кассовый метод, то при оплате авансом (при предоплате) в бухгалтерском учете возникают вычитаемая временная разница (ВВР) и отложенный налоговый актив (ОНА). Это связано с тем, что в отличие от налогового учета в бухгалтерском учете сумма полученного аванса (предоплаты) доходом не является. Указанные ВВР и ОНА будут

погашены при признании дохода по договору аренды в бухгалтерском учете (ПБУ 18/02).

При аренде основных средств могут возникать вопросы страхования объекта, переданного в аренду, его ремонта, выполнения арендатором неотделимых улучшений по переданному в аренду основному средству, последующего выкупа объекта, перехода права собственности и другие.

В процессе контроля необходимо учитывать некоторые особенности при заключении договора аренды. Например, договаривающиеся стороны (или одна из них) могут применять упрощенную систему налогообложения. Кроме того, имеются особенности в аренде при передаче неотделимых улучшений арендодателю.

Должен быть осуществлен контроль за бухгалтерскими записями, например, в операциях по возведению в арендованном здании неотделимых улучшений. Приведем бухгалтерские записи у арендатора.

Дебет 08 Кредит 60 – отражены капитальные вложения в арендованное здание;

Дебет 19 Кредит 60 – отражен НДС, предъявленный подрядчиком;

Дебет 01 Кредит 08 – неотделимые улучшения в арендованное здание учтены в составе основных средств;

Дебет 68-1 Кредит 19 – принят к вычету НДС, предъявленный подрядчиком;

Дебет 60 Кредит 51 – произведены расчеты с подрядчиком за выполненные работы.

Приведем бухгалтерские записи при передаче (возврате) здания арендодателю:

Дебет 02 Кредит 01 – списана амортизация, начисленная по неотделимым улучшениям;

Дебет 91-2 Кредит 68-1 – начислен НДС;

Дебет 99 Кредит 68-5 – отражено постоянное налоговое обязательство.

Следует отметить, что существует точка зрения, согласно которой передача неотделимых улучшений не признается реализацией и не рассматривается в качестве объекта обложения НДС. При возникновении спорных и сложных вопросов бухгалтерского и налогового учета необходимо искать разъяснения в правовой базе документов и при необходимости обращаться к помощи консультантов Министерства финансов РФ.

Для объективной проверки внутренний контролер должен знать, какие доходы арендодатель включает по договору аренды и на каких счетах отразить указанные доходы.

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

Внутренний контроль корпоративной интегрированной отчетности организации

Корпоративная интегрированная отчетность – нефинансовая (социальная) отчетность организаций, включающая информацию не только о результатах экономической деятельности, но и социальные и экологические показатели. Она является публичной и рассматривается как инструмент информирования всех заинтересованных лиц о том, как и какими темпами организация реализует заложенные в своих стратегических планах развития цели в отношении экономической устойчивости, социального благополучия и экологической стабильности. Поговорим о том, как осуществлять внутренний контроль такой отчетности.



Л.В. Чхутиашвили

Интегрирование социального учета и отчетности в традиционную систему бухгалтерского учета и отчетности является сложной проблемой. Главной причиной этого является ограниченность учетных показателей, предопределенная принципом денежного измерителя, то есть средства, для которых отсутствует денежный эквивалент, объектом бухгалтерского учета являться не будут.

Именно по этой причине сырье и материалы, поступающие в компанию, находят отражение в бухгалтерских документах в количественно-суммовом выражении, то есть как в количественном (метры, килограммы, тонны и т.п.), так и в стоимостном выражении, а другие компоненты окружающей среды, такие, например, как отработанный воздух и тепло, в бухгалтерских регистрах в настоящее время можно учесть только в натуральных измерителях.

Корпоративная интегрированная отчетность – это новая модель корпоративной отчетности, в основе которой лежит концепция интегрированного мышления, предполагающая взаимосвязь финансовой и управленческой отчетности, отчетов о корпоративном управлении и вознаграждениях, а также отчетов в области устойчивого развития. Цель интегрированной отчетности – предоставить информацию, позволяющую заинтересованным пользователям оценить способность организации создавать ценность на протяжении времени. В интегрированную

отчетность включается самая существенная информация о компании.

Интегрированная отчетность объединяет различные виды отчетности (финансовую отчетность, комментарии менеджмента, информацию об управлении и вознаграждениях, отчетность об устойчивости) в единое целое, которое объясняет способность организации создавать и поддерживать стоимость; основным результатом интегрированной отчетности это интегрированный отчет.

Подготовка корпоративной интегрированной отчетности (КИО) требует формирования адаптированного учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития, предполагающего сбалансированную характеристику состояния и результатов деятельности организации и включающего показатели не только экономического, но и экологического, социального компонентов бизнеса. Это позволяет эффективно управлять окружающей средой и принимать обоснованные перспективные инвестиционные решения.

Учет всех экономических, экологических и социальных последствий производства продукции (оказания услуг, выполнения работ) направлен на минимизацию вредного воздействия на окружающую среду, выведение производства на уровень экологически чистых и безопасных технологий на основе бережного отношения к окружающей среде.

Уже на первых этапах появления корпоративной интегрированной отчетности стало понятно, что степень объективности социального отчета

Обязанностями службы внутреннего контроля являются оптимизация рисков деятельности организации и обеспечение надежности показателей корпоративной интегрированной отчетности.

может быть разной. Появилось даже понятие креативного учета и отчетности как синонима отчета, направленного на формирование имиджевого представления о деятельности компании в ущерб объективности и достоверности отчета.

По этой причине владельцы и менеджеры российских компаний осознавали необходимость привлечения независимого лица, способного подтвердить правдивость информации о корпоративной интегрированной отчетности организации КИО. Возникновение КИО в свою очередь, вызвало необходимость формирования института социально-экологического аудита (аудита КИО).

В целом же для современного состояния контроля КИО характерна ситуация, когда:

- нет общих подходов к пониманию концепции корпоративной интегрированной отчетности;
- присутствует существенное многообразие различных показателей социального измерения работы компаний;
- вопросы контроля корпоративной интегрированной отчетности пока не нашли должного законодательного оформления.

Эти проблемы носят общий характер и присущи всем странам мира.

В период выработки общих подходов к разрешению ситуации помочь руководству организации во внедрении практик КИО и проведении проверки результатов ее деятельности в данной области способна служба внутреннего контроля.

Обязанностями службы внутреннего контроля являются оптимизация рисков деятельности организации и обеспечение надежности показателей корпоративной интегрированной отчетности, сформированных на основании данных социального бухгалтерского учета, где:

- бухгалтерский учет отражает хозяйственные операции по счетам затрат в группировках, которые показывают стратегические цели устойчивого развития, определенные документами организации;
- составление корпоративной интегрированной отчетности строится на информации (по зонам ответственности), получаемой менеджментом из управленческого учета;
- статистический учет обеспечивает основу долгосрочной социально-статистической оценки.

Отдел внутреннего контроля как подсистема управления организации должен включать несколько основных направлений (в зависимости от сферы деятельности организации, экономического окружения, географических и др. особенностей) с охватом аспектов управления персоналом, охраны труда, промышленной безопасности и экологии, управления внешними и внутренними коммуникациями и т.д.

Отделу внутреннего контроля, взяв за основу цели самой организации, необходимо создать и соблюдать процедуры для определения подлежащих контролю аспектов деятельности, направленных на вклад в устойчивое развитие, проверить содержание и соблюдение данных процедур. За основу для определения наиболее подходящих показателей могут быть приняты протоколы к показателям результативности из системы отчетности по устойчивому развитию (Руководства для составления отчетности по устойчивому развитию).

Внутренний контролер определяет, соответствуют ли задачи и обязанности, указанные в должностных инструкциях, стратегии и политике организации, а также понимаются ли они соответствующим персоналом, для чего можно проводить интервью и опросы.

Внутренние контролеры направляют свои действия на то, чтобы:

- установить, являются ли адекватными и эффективными меры контроля, предназначенные для обеспечения соответствия целей и задач политике и стратегии в области КИО;
- проверить, не противоречат ли цели и задачи, предписанные одному сотруднику, целям и задачам другого сотрудника. Тем самым отдел внутреннего контроля может оценить, удовлетворяют ли цели и задачи так называемым критериям (конкретность, измеримость, достижимость, релевантность и привязанность ко времени).

Отдел внутреннего контроля должен обеспечить включение аспектов КИО в систему управления рисками организации. Выполняя свою консультационную функцию, контролеры способны помочь руководству определить, оценить и применить методики управления рисками и меры контроля по предотвращению рисков,



Внутренние контролеры должны удостовериться, что в организации распределена ответственность за деятельность и подготовку корпоративной интегрированной отчетности.

связанных с внедрением практик IIRC (International integrated reporting council). В рамках контроля следует собрать доказательства и определить, в какой мере были выполнены задачи управления рисками.

Осуществление практик КИО обеспечивается руководителем организации, но в этот процесс могут быть вовлечены все сотрудники. Внутренние контролеры должны удостовериться, что в организации распределена ответственность за деятельность и подготовку корпоративной интегрированной отчетности.

Внутренний контролер на этом этапе должен:

- провести интервью с ключевыми руководителями, чтобы оценить эффективность распределения обязанностей;
- проанализировать, обладает ли менеджер по КИО (если такая позиция введена) достаточными полномочиями для выполнения своих задач;
- выяснить мнение высшего руководства по поводу эффективности менеджера;
- ознакомиться с отчетами, предоставляемыми высшему руководству. Это поможет обнаружить проблемы, связанные с достижением желаемых результатов. При этом контролеру следует определить, принимаются ли адекватные меры по устранению данных вопросов;
- проанализировать процесс распределения ресурсов, способствующих достижению целей и задач корпоративной интегрированной отчетности. Важно определить, какими

могут быть последствия, если цели и задачи не будут соответственно достигнуты и решены;

- установить, определены ли показатели результативности, удовлетворяющие критериям КИО, и можно ли проследить связь между исходными источниками информации и показателями, указываемыми в отчетности;
 - определить, была ли разработана и реализована программа ознакомления сотрудников организации с концепцией КИО. Цель проведения тренингов заключается в понимании каждым сотрудником, какую роль он может играть, и какую ответственность он может взять на себя для достижения общих целей;
 - убедиться в том, что ключевые сотрудники организации прошли соответствующие тренинги. Отдел внутреннего контроля может также проверить, что каждая программа занятий имеет четко установленную цель и что существует система оценки их качества и эффективности;
 - изучить состав корпоративной интегрированной отчетности заинтересованным пользователям. Внутренние контролеры также должны оценить, верна ли информация, в ней представленная, и скорректировать ее при необходимости. Контролеры анализируют, соответствует ли корпоративная интегрированная отчетность нуждам заинтересованных пользователей информации, а также целям и задачам политики и стратегии устойчивого развития.
- Рекомендации по устранению недостатков в корпоративной интегрированной отчетности являются важным моментом в деятельности внутренних контролеров. На этом этапе осуществляется проверка показателей эффективности, указываемых в отчетности КИО, на достоверность и соответствие целям и задачам организации.
- Для этого внутренним аудиторам необходимо:
- оценить адекватность и эффективность процессов, формирующих параметры эффективности КИО. Недостатки можно обнаружить во время беседы с пользователями этими показателями. Затем они изучаются контролерами для определения причин возникновения;

Рост эколого-экономической и социальной ответственности российского бизнеса должен способствовать обеспечению инвестиционной привлекательности любой компании.

- определить эффективность мер, предпринимаемых для фиксации выявленных несоответствий с системой управления КИО.

Контроль со стороны руководства представляет собой проверку корпоративной интегрированной отчетности, а также результатов ее подготовки в установленные сроки. В ходе контроля собирается информация и проверяется степень соответствия подготовленной корпоративной интегрированной отчетности намеченным целям и задачам организации. Периодическая проверка, проводимая руководством, необходима для обеспечения ее непрерывного совершенствования системы управления КИО.

На этой стадии контролеры должны:

- изучить достоверность формирования первичной учетной документации (наличие реквизитов, достоверность подписей и т.п.), используемой руководством для проверки корпоративной интегрированной отчетности;
- удостовериться, что применяются эффективные меры контроля для обеспечения согласованности информации с другими отчетами;
- определить, ведут ли принятые решения к непрерывному совершенствованию системы управления КИО;
- проверить, что цели и задачи периодически изучаются и по необходимости корректируются;
- удостовериться, что они четко сформулированы и включены в планы следующего периода.

На данном этапе контролеры могут помочь руководству в проведении проверки, но они не несут ответственности за решения, которые примет в итоге руководство.

Таким образом, внутренний контроль системы управления КИО компании позволяет проверяющим участвовать во внедрении передовых практик КИО. Для этого можно:

- помогать в разработке, создании и внедрении системы управления КИО;
- помогать в разъяснении сущности КИО для устойчивого развития и в проведении тренингов среди сотрудников;
- проводить проверки по просьбе руководства;
- давать рекомендации по устранению недостатков;

- рекомендовать внешних аудиторов для проведения контроля нефинансовых отчетов.

Для успешной реализации заявленных подходов к внутреннему контролю корпоративной интегрированной отчетности как фактору обеспечения устойчивого развития организации внутренние контролеры должны обладать совокупностью соответствующих знаний, четко понимать сущность концепций КИО, устойчивого развития, владеть принципами и системой стандартов КИО, интересоваться лучшим международным и отечественным опытом в данной области.

Немаловажным является и то, что российская модель социального контролера корпоративной интегрированной отчетности имеет свою особенность – она является одним из базовых инструментов системы социального партнерства, прочная основа которого закреплена в Трудовом кодексе РФ, Социальной хартии российского бизнеса, Стандарте социальной отчетности Торгово-промышленной палаты и нормативных актах большинства субъектов Российской Федерации.

Интегрированная отчетность организаций становится важным элементом устойчивого экономического развития, поскольку она является не только механизмом демонстрации для общественности своей готовности к действиям по охране окружающей среды, но и результатом самих действий. Она является публичной и рассматривается как инструмент информирования всех заинтересованных лиц о том, как и какими темпами компания реализует заложенные в своих стратегических планах развития цели в отношении экономической устойчивости, социального благополучия и экологической стабильности.

Включение экономических, социальных и экологических аспектов в стратегию развития бизнеса является конкурентным преимуществом, которое работает на привлекательный имидж компании, позволяет повысить ее рейтинги и репутацию, завоевать дополнительные сегменты рынка. В целом же рост эколого-экономической и социальной ответственности российского бизнеса должен способствовать обеспечению инвестиционной привлекательности любой компании.



О.Н. Графкин, С.П. Родюшкин, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Финансовая помощь от учредителя-иностранца

В ООО «Х» единственный учредитель – организация, зарегистрированная в Республике Кипр. Учредитель оказал безвозмездную финансовую помощь ООО «Х» перечислением денежных средств на расчетный счет. Все эти средства были использованы сразу для оплаты кредиторской задолженности поставщику. Нужно ли учитывать сумму этих безвозмездно полученных средств при расчете налога на прибыль? Является ли передача денежных средств передачей имущества для целей налогообложения?

В целях применения Налогового кодекса РФ денежные средства относятся к имуществу.

В соответствии с нормами статьи 30 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Закон № 14-ФЗ), общество с ограниченной ответственностью должно следить за соответствием стоимости чистых активов размеру уставного капитала общества.

Порядок увеличения стоимости чистых активов общества может быть предусмотрен учредительными документами общества. Закон также не содержит запрета на увеличение стоимости чистых активов по волеизъявлению участников.

Порядок внесения вкладов в имущество общества с ограниченной ответственностью установлен нормами статьи 27 Закона № 14-ФЗ.

Согласно статье 39 Закона № 14-ФЗ в обществе, состоящем из одного участника, решения по вопросам, относящимся к компетенции общего собрания участников общества, принимаются единственным участником общества единолично и оформляются письменно.

Таким образом, для документального оформления вклада единственного участника общества необходимо оформить в письменном виде решение участника, в котором в рассматриваемой ситуации рекомендуем указать, что целью передачи учредителем вклада в имущество общества является увеличение стоимости чистых активов общества. Также необходимо указать форму внесения вклада (денежными средствами, неденежными средствами) и размер вклада.

Согласно пункту 8 статьи 250 НК РФ, признается внереализационным

доходом доход в виде безвозмездно полученного имущества, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ.

В частности, в соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно. Для применения этой льготы должно соблюдаться установленное данной нормой условие о размере вклада (доли) передающей стороны в уставном капитале получающей стороны (российской организации). Также оговорено условие о том, что полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

С 2011 года действует норма подпункта 3.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ, согласно которой в доходах не учитывается имущество, имущественные и неимущественные права в размере их денежной оценки, переданные хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала или фондов, соответствующими акционерами и участниками.

Отметим, что в целях применения Налогового кодекса РФ денежные средства относятся к имуществу (п. 2 ст. 38 НК РФ, ст. 128 ГК РФ).

О том, что данная норма применяется и по отношению к иностранному

К сведению

учредителю, свидетельствует письмо Минфина России от 14.01.2013 № 03-08-05.

При этом в подпункте 3.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ, в отличие от подпункта 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ, отсутствует условие о размере вклада передающей стороны в уставном капитале получающей стороны. То есть для применения льготы, установленной подпунктом 3.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ, неважно, какой долей в уставном капитале обладает участник общества с ограниченной ответственностью (см. письма Минфина России от 20.04.2011 № 03-03-06/1/257, от 21.03.2011 № 03-03-06/1/160, ФНС России от 22.11.2012 № ЕД-4-3/19653, от 23.05.2011 № АС-4-3/8157@).

Также в отличие от нормы подпункта 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ, в норме подпункта 3.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ отсутствует условие о дальнейшем использовании вклада (см., например, письма Минфина России от 20.02.2012 № 03-11-06/2/26, от 18.04.2011 № 03-03-06/1/243). То есть при передаче полученного имущества третьим лицам данное имущество не признается доходом для целей налогообложения независимо от того, сколько времени прошло со дня его получения, то есть право на применение данной льготы не утрачивается.

Обратите внимание, что подпунктом 3.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ

По мнению специалистов Минфина России, доходы общества с ограниченной ответственностью от безвозмездного временного пользования имуществом своего участника не могут освободиться от налогообложения по основанию, предусмотренному подпунктом 3.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ (письмо Минфина России от 05.12.2012 № 03-03-10/128). Иными словами, условием для применения указанной нормы является переход права собственности на имущество (имущественные или неимущественные права) от участника к самому обществу.

и другими нормами Налогового кодекса РФ не установлен предельный размер увеличения стоимости чистых активов в целях применения указанной льготы.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации при получении от учредителя денежных средств в целях увеличения чистых активов у организации не возникает дохода при определении налоговой базы по налогу на прибыль на основании подпункта 3.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

При этом, как было сказано выше, считаем необходимым оформление в письменном виде решения учредителя – единственного участника общества с указанием цели внесения вклада в имущество (увеличение чистых активов общества), формы вклада, размера вклада (в денежной оценке).

Фактическая передача имущества подтверждается актом приема-передачи. ☺

Е.М. Лазукова, Е.В. Мельникова, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Уступка права требования: должник применяет УСН

Организация «С» находится на УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы». По договору цессии (уступки права требования) долг организации «С» на сумму 3780 руб. перед первоначальным кредитором (организацией «М») перешел новому кредитору (организации «Б»). Должна ли организация «С» включить в состав доходов и расходов сумму 3780 руб.? Или при заключении договора цессии у должника не возникает налогооблагаемых доходов, а также затрат, учитываемых в целях налогообложения?

В соответствии с пунктом 1 статьи 307 ГК РФ, в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу

другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги

и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Право (требование), принадлежащее на основании обязательства кредитору, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или может перейти к другому лицу на основании закона. Для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется согласие должника, если иное не предусмотрено законом или договором (пункты 1, 2 ст. 382 ГК РФ).

Таким образом, предполагается, что договор уступки требования – двусторонний. Его сторонами являются первоначальный и новый кредиторы.

Что касается должника, то по общему правилу он лишь уведомляется о состоявшейся уступке. Если должник не был уведомлен в письменной форме о состоявшемся переходе прав кредитора к другому лицу, новый кредитор несет риск вызванных этим неблагоприятных для него последствий. Обязательство должника прекращается его исполнением первоначальному кредитору, произведенным до получения уведомления о переходе права к другому лицу (п. 3 ст. 382 ГК РФ).

При уступке требования все отношения происходят исключительно между первоначальным и новым кредитором. Должник в этих отношениях никак не участвует. Единственным последствием состоявшейся уступки для должника является обязанность уплатить долг не первоначальному, а новому кредитору.

В налоговом учете порядок применения УСН регулируется нормами главы 26.2 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 346.14 НК РФ, при применении организациями УСН объектом налогообложения признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

В случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (п. 2 ст. 346.18 НК РФ).

Порядок определения доходов, учитываемых в целях налогообложения,

Обязательство должника прекращается его исполнением первоначальному кредитору, произведенным до получения уведомления о переходе права к другому лицу.

закреплен в статье 346.15 НК РФ, расходов – в статье 346.16 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 346.15 НК РФ, при определении объекта налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, налогоплательщики учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ, и вне-реализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 НК РФ (п. 1 ст. 346.15 НК РФ). Перечень доходов, не учитываемых при определении объекта налогообложения по налогу, приведен в пункте 1.1 статьи 346.15 НК РФ.

При этом следует учитывать, что доходом для целей налогообложения признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 и 25 НК РФ (ст. 41 НК РФ).

При уступке требования первоначальным кредитором (организацией «М») новому кредитору (организации «Б») у должника (организации «С») никаких экономических выгод не возникает, то есть должник в результате данной сделки не получает налогооблагаемых доходов.

Закрытый перечень расходов, учитываемых в целях налогообложения при применении УСН, установлен пунктом 1 статьи 346.16 НК РФ. При этом пунктом 2 статьи 346.16 НК РФ определено, что такие расходы принимаются к налоговому учету при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ. Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

В результате заключения договора цессии между организациями «М» и «Б» должник (организация «С») никаких затрат не несет. Соответственно, учитывать в целях налогообложения какие-либо расходы он не должен.

Таким образом, сделка уступки требования (договор цессии) никак не влияет на налоговый учет должника, поэтому последствия данной сделки никак не отражаются в его книге учета доходов и расходов.

Е.Н. Галичевская, редактор-эксперт Контур.Школы

Специальная оценка условий труда

В 2014 году были внесены некоторые законодательные коррективы, в результате которых аттестация рабочих мест трансформировалась в специальную оценку условий труда. Что изменилось с приходом нового порядка? Вправе ли компания рассчитывать на некоторую отсрочку, если аттестация проводилась совсем недавно? Как отразятся результаты спецоценки на деятельности компании? Ответы на эти и многие другие вопросы – в статье.

Спецоценку не проводят индивидуальные предприниматели, у которых нет наемных работников.

Что пришло на смену аттестации рабочих мест

С 1 января 2014 года вступили в силу (за исключением некоторых положений):

- Федеральный закон от 28.12.2013 № 426-ФЗ «О специальной оценке условий труда» (далее – Закон № 426-ФЗ);
- Федеральный закон от 28.12.2013 № 421-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О специальной оценке условий труда».

Ранее существовало две процедуры, с помощью которых можно было исследовать рабочие места на вредность:

- аттестация рабочих мест, проведение которой являлось не правом, а обязанностью работодателя. Ни вид деятельности, ни применяемая система налогообложения роли не играли (ст. 209 ТК РФ и приказ Минздравсоцразвития России от 26.04.2011 № 342н);
- специальная оценка условий труда – ранее это понятие существовало, но нормативно никак не регулировалось. Имелось лишь отдельное упоминание о специальной оценке в статье 58.3 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».

Эти процедуры было решено объединить в одну – специальную оценку, что и вызвало необходимость принятия новых законов.

Алгоритм проведения спецоценки

Сначала стоит определить, должна ли компания проводить специальную оценку условий труда, так как перечень рабочих мест, подлежащих спецоценке, с 2014 года изменился.

Во-первых, если компания проводила аттестацию рабочих мест до 2014 года, то в течение пяти лет со дня ее завершения специальную оценку условий труда для этих рабочих мест можно не производить (п. 4 ст. 27 Закона № 426-ФЗ). То есть результаты такой аттестации продолжают действовать. Но, хоть и позже, спецоценку провести придется до 31 декабря 2018 года.

Во-вторых, спецоценку не проводят индивидуальные предприниматели, у которых нет наемных работников, так как Закон № 426-ФЗ распространяется только на рабочие места офисных сотрудников (ст. 1 Закона № 426-ФЗ). Такие предприниматели не являются работодателями.

Кроме того, не проводить спецоценку разрешено в отношении (п. 3 ст. 3 Закона № 426-ФЗ):

- домашних работников;
- дистанционных работников;

- работников, занятых у физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Все остальные работодатели, в том числе и индивидуальные предприниматели, имеющие в штате наемных сотрудников, вне зависимости от системы налогообложения и штатной численности работников, проводить спецоценку обязаны. Более того, специальной оценке подлежат все рабочие места независимо от того, существуют на рабочем месте источники опасности или нет.

Прежде не было ясности, нужно ли подвергать аттестации офисные рабочие места. Но теперь повода для разногласий нет: для таких рабочих мест никаких исключений не предусмотрено. Это значит, что спецоценку рабочих мест офисного персонала нужно проводить в обязательном порядке.

Кроме того, с 2014 года проводят спецоценку:

- работодатели, которые не провели аттестацию ранее (до 2014 года);
- работодатели, кто осуществили ее, но срок которой закончился;
- работодатели, которые в 2014 году организовали новые рабочие места.

Отдельно стоит сказать о случаях, когда работодателю необходимо провести внеплановую спецоценку (ст. 17 Закона № 426-ФЗ):

- если вынесено соответствующее предписание инспектора по труду (в связи с нарушениями требований охраны труда), из-за изменения технологического процесса, сырья, материалов и средств спецохраны, а также при возникновении несчастного случая на производстве или профзаболевания работника;
- если рабочее место создано недавно.

Когда нужно провести спецоценку

Проводить специальную оценку условий труда на рабочем месте необходимо не реже чем один раз в пять лет (ч. 4 ст. 8 Закона № 426-ФЗ). При этом результаты проведенной ранее аттестации действительны. Получается, если до 1 января 2014 года работодатель проводил аттестацию рабочего места, в течение пяти лет с момента ее проведения можно не проводить спецоценку (ч. 4 ст. 27 Закона № 426-ФЗ).

Внеплановая проверка проводится не позднее полугода с момента создания нового рабочего места (ст. 17 Закона № 426-ФЗ).

Комиссия по проведению спецоценки

Порядок создания комиссии по спецоценке установлен статьей 9 Закона № 426-ФЗ. В этой статье перечислены требования комиссии, например:

- число членов комиссии должно быть нечетным;
- комиссию возглавляет работодатель или его представитель;
- в состав комиссии включаются представители работодателя (в том числе специалист по охране труда), представители выборного органа первичной профсоюзной организации или иного представительного органа работников (при наличии);
- состав и порядок деятельности комиссии утверждаются приказом работодателя.

Комиссия утверждает перечень рабочих мест, на которых будет проводиться спецоценка.

Выбор организации для проведения спецоценки

Работодатель проводит спецоценку не самостоятельно, а в паре с некоей независимой организацией, специализирующейся на проведении таких спецоценок. Данную организацию необходимо выбрать и свои отношения с ней закрепить гражданско-правовым договором.

Требования к организациям, которые вправе проводить специальную оценку условий труда, закреплены в статье 19 Закона № 426-ФЗ. Но если организация аккредитована и ранее уже проводила аттестацию рабочих мест, то начиная с 2014 года она вправе проводить спецоценку без учета требований, установленных законом.

Спецоценку рабочих мест офисного персонала нужно проводить в обязательном порядке.

По результатам спецоценки работодатель должен определить тариф дополнительного страхового взноса.

Выбрав организацию, необходимо убедиться, включена ли она в реестр аккредитованных Минтрудом России оценщиков.

Собственно спецоценка

Эксперты специализированной организации будут исследовать рабочие места на наличие или отсутствие вредных или опасных производственных факторов. Для этого проводят идентификацию рабочих мест (ст. 10 Закона № 426-ФЗ). То есть сопоставление и установление совпадений имеющихся на рабочих местах факторов производственной среды и трудового процесса с факторами производственной среды и трудового процесса, предусмотренными Классификатором вредных и опасных производственных факторов (утв. приказом Минтруда России от 24.01.2014 № 33н).

Результаты идентификации утверждает комиссия.

Если эксперты выявили вредные или опасные факторы, такие рабочие места подвергаются испытаниям и измерениям. По их итогам каждому рабочему месту присваивается класс условий труда. Всего таких классов четыре: оптимальный, допустимый, вредный и опасный. В свою очередь вредные условия труда делятся на четыре подкласса: 1-й, 2-й, 3-й и 4-й степени.

Рабочие места, на которых подобные факторы не выявлены, заносятся в декларацию, которая представляется в трудовую инспекцию (ч. 1 ст. 11 Закона № 426-ФЗ).

Оформление результатов спецоценки

По окончании спецоценки комиссия составляет отчет (форма отчета утверждена приказом Минтруда России от 24.01.2014 № 33н). В отчете необходимо отразить перечень рабочих мест с указанием выявленных вредных или опасных факторов, протоколов испытаний и измерений. К отчету прикладывается заключение эксперта.

С отчетом работодатель в течение 30 календарных дней с даты его утверждения должен ознакомить под подпись каждого работника (ч. 5 ст. 15 Закона № 426-ФЗ). Помимо этого, сводные данные проведенной спецоценки необходимо разместить на официальном сайте компании (ч. 6 ст. 15 Закона № 426-ФЗ).

Налоговые последствия

Спецоценка – процедура не бесплатная. А значит, у организации, заказавшей услуги по оценке условий труда, возникают расходы. Можно ли их учесть для целей налогообложения прибыли?

Ранее ФНС России разрешала относить затраты на проведение аттестации рабочих мест к прочим расходам (письмо от 06.09.2011 № ЕД-4-3/14453@). Более чем вероятно, что с заменой аттестации на спецоценку ситуация не изменится: затраты также можно будет включить в состав прочих расходов.

По результатам спецоценки работодатель должен определить тариф дополнительного страхового взноса (ч. 2.1 ст. 58.3 Закона № 212-ФЗ). Такие тарифы дифференцированы в зависимости от класса условий труда (письмо ПФР от 12.02.2014 № НП-30-26/1707).

Например, максимальный тариф составляет 8% – для опасных условий труда (4-й подкласс условий труда). Для работников, занятых во вредных условиях труда, тариф составляет от 2 до 7% (в зависимости от подкласса). Если условия труда признаны допустимыми или оптимальными (1-й и 2-й подклассы), тариф дополнительных взносов равен нулю.

Дополнительные страховые взносы начисляются на те же суммы выплат, которые являются базой для начисления обычных страховых взносов. В статье 7 Закона № 212-ФЗ закреплены объекты обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты физическим лицам. Ими признаются выплаты и иные вознаграждения, производимые в пользу данного работника. Не стоит забывать, что речь в данном случае идет только о выплатах в рамках трудовых отношений.

Кроме того, результаты спецоценки необходимо отразить в таблице 10 формы-4 ФСС (утв. приказом Минтруда России от 19.03.2013 № 107н).

Трудовые гарантии сотрудникам

Работникам, условия труда которых по результатам спецоценки отнесены к вредным (3-я или 4-я степень) или опасным (2-я степень), положены некоторые «льготы и привилегии»:

- сокращенная рабочая неделя – не более 36 часов в неделю (ст. 92 ТК РФ);
- дополнительный отпуск (ст. 117 ТК РФ);
- доплата за «вредность» (ст. 147 ТК РФ).

Кроме того, Минфин России не против того, чтобы оплату дополнительного отпуска, повышенную зарплату и компенсацию за увеличенную рабочую неделю работодатель учитывал в расходах при налогообложении прибыли. Конечно, при условии, что особые условия труда подтверждены результатами спецоценки (письмо Минфина России от 07.03.2014 № 03-03-06/1/10060).

Ответственность за непроведение спецоценки

Необходимо помнить о последствиях, если спецоценка в компании не проводилась. Размеры штрафов в 2014 и 2015 годах различны. Так, в 2014 году работодателю грозит административная ответственность по статье 5.27 КоАП РФ. Размер штрафа составляет:

- для должностных лиц и индивидуальных предпринимателей – от 1000 до 5000 руб.;
- для юридических лиц – от 30 000 до 40 000 руб.

Также возможна дисквалификация должностного лица и приостановление деятельности на срок до 90 суток.

С 2015 года размеры штрафов станут выше (ст. 5.27.1 КоАП РФ):

- для должностных лиц и индивидуальных предпринимателей – от 5000 до 40 000 руб.;
- для юридических лиц – от 60 000 до 200 000 руб.

Вместо штрафа должностных лиц могут дисквалифицировать на срок от одного года до трех лет, а деятельность индивидуального предпринимателя и организации приостановить на срок до 90 суток.

Но штрафы – это еще не самое страшное наказание. Если в организации произойдет несчастный случай, отсутствие результатов спецоценки может послужить доказательством вины работодателя. Тогда руководителю организации грозит уже уголовная ответственность (ст. 143 УК РФ).

Если в организации произойдет несчастный случай, отсутствие результатов спецоценки может послужить доказательством вины работодателя.

Онлайн-знания для бухгалтеров

контур.школа
school.kontur.ru



Онлайн-курсы по УСН, налогам, заработной плате

Уроки - по расписанию, записи – в любое время.
Учебные пособия. Практические задания, консультации преподавателя. Тестирование.



Учебный абонемент

Участие во всех вебинарах школы
Доступ к записям вебинаров в любое удобное время.
Обучающие тесты и сертификаты.



Бесплатные вебинары

Онлайн-семинары по расписанию.
Актуальные темы бухгалтерского учета, налогов, отчетности, УСН, зарплаты.
Не пропускайте!

8 (800) 333-06-17
school@skbkontur.ru

ВЕРНЫМ КУРСОМ С ИПБ РОССИИ!



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ