

**главная
книга**

ОТЧЕТЫ О СЕМИНАРАХ ДЛЯ БУХГАЛТЕРА

конференцзал

СПЕЦВЫПУСК 2010

Ответы на вопросы бухгалтера

••••• **Налогои**

••••• **Бухучет**

••••• **Труд и зарплата**



КонсультантПлюс
надёжная
правовая
поддержка





Журнал КонференцЗал: нужный семинар — к нужному сроку!

С журналом КонференцЗал вы не пропустите ни одного семинара

Регулярные, полные, точные отчеты о самых актуальных семинарах для бухгалтера по налогам, учету, кадрам

- 24 семинара в год
- ведущие лекторы страны
- выбор тем с учетом пожеланий и потребностей читателей

Экономия денег и времени

- журнал дешевле посещения семинаров
- время занятий вы выбираете сами

Журнал удобнее, чем конспекты

- полные, точные и понятные тексты лекций
- схемы, примеры, расчеты, цитаты из нормативных актов
- альтернативные позиции и судебная практика

Обращайтесь в региональный центр Сети КонсультантПлюс



КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка



отчеты о семинарах для бухгалтера

Спецвыпуск 2010

издание выходит ежемесячно

Учредитель

ООО «Издательский дом «Главная книга»»

Издатель

ООО «Издательство «Главная книга»»

Главный редактор

Татьяна Ашомко

Заместитель главного редактора

Антон Дыбов

Выпускающий редактор

Анастасия Рымкевич

Маркетинг, распространение

Олег Знаменский

Корректур

Наталья Феоктистова

Верстка

Ирина Суливанская

Адрес редакции

117105, Москва,
Варшавское шоссе, 37А

Телефон | Факс

(495) 781 3802

E-mail

kz@glavkniga.ru

Зарегистрировано в Россохранкультуре

20 июля 2006 г.

Рег. ПИ № ФС 77-24962

Подписные индексы в каталогах

«Пресса России» — 83583

«Роспечать» — 84242

Межрегиональное агентство

подписки — 10900

© Издательство «Главная книга», 2010

Отпечатано в ОАО «АСТ — Московский
полиграфический дом», 111123, Москва,
шоссе Энтузиастов, д. 56, стр. 22

Подписано в печать 13.01.2010

Тираж 533 000 экз.

Цена в розницу свободная

Перепечатка материалов допускается только
с письменного разрешения редакции

КонсультантПлюс



При подготовке материалов используется
справочная правовая система
КонсультантПлюс

Содержание

3 Налоги

- 3 КАК арендатору принять к вычету НДС по коммуналке?
- 4 МОЖНО ЛИ не принимать к вычету НДС с уплаченного аванса?
- 4 МОЖНО ЛИ принять к вычету НДС по безвозмездно полученному имуществу?
- 5 КАК проявить должную осмотрительность при выборе продавца?
- 8 КАК исчислять НДС при получении аванса?
- 10 КАК считать норматив расходов на рекламу — исходя из выручки с НДС или без НДС?
- 11 ПРИМЕНЯЕТСЯ ЛИ норматив для долговых обязательств к другим расходам, установленным в процентах?
- 12 КАКИЕ документы подтверждают убытки прошлых лет?
- 14 КАК обосновать расходы на офисную бытовую технику?
- 15 МОЖНО ЛИ учесть расходы на питьевую воду?
- 17 КАК учесть расходы на регистрацию доменного имени?
- 18 ВКЛЮЧАЕТСЯ ЛИ НДС в доход упрощенца, выставившего счет-фактуру?
- 18 МОЖЕТ ЛИ упрощенец учесть в расходах входной НДС без счета-фактуры?
- 20 МОЖЕТ ЛИ упрощенец учесть расходы, оплаченные наличными, без кассового чека?
- 20 ЧТО грозит упрощенцу за непредставление в инспекцию электронной книги учета?
- 21 КАК разделить расходы при одновременном применении УСНО и ЕНВД?
- 23 КАК упрощенцу учесть амортизируемое имущество при возврате на ОСНО?
- 25 ПОЛУЧИТ ЛИ налогоплательщик компенсацию за просрочку отмены решения о приостановлении операций по счету?
- 25 КАКОЙ штраф грозит за непредставление документов при встречной проверке?
- 26 ВОЗМОЖНО ЛИ доначисление налога по выездной проверке, если «камеральное» решение об этом признано незаконным?
- 26 КТО будет проводить проверки по ЕСН с 01.01.2010?
- 27 КОГДА можно заявить о том, что вам не сообщили о рассмотрении материалов проверки?
- 29 КАК избежать пени и штрафа, действуя вопреки разъяснениям контролирующих органов?

31 Бухучет

- 31 КАК учитывать ГСМ, приобретаемые по топливным картам?
- 34 КАК учесть тару?
- 36 КАК учесть товар, если нет счета-фактуры?
- 36 КАК сформировать резерв под снижение стоимости МПЗ?
- 38 КАК оформить списание МПЗ в производство?
- 40 КАК учесть невозмещаемые капвложения в объект, арендованный на срок меньше года?
- 41 КАК инвестору учесть затраты на строительство?
- 44 КАК инвестору учесть уступку права на получение объекта от застройщика?
- 45 КАК учесть уменьшение уставного капитала до величины чистых активов?

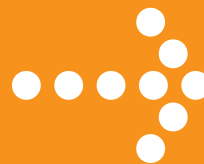
47 Труд и зарплата

- 47 КАК посчитать проценты за задержку зарплаты?
- 48 КАК учесть для целей налогообложения проценты за задержку зарплаты?
- 49 МОЖНО ЛИ по заявлению работника удерживать более 20% его зарплаты?
- 50 МОЖЕТ ЛИ работодатель отказаться предоставлять отпуск частями?
- 51 ЧТО делать, если работник не хочет идти в отпуск?
- 53 ГРОЗЯТ ЛИ санкции за позднюю выплату отпускных при предоставлении отпуска вне графика по просьбе работника?
- 54 КАК оформить предоставление отпуска с последующим увольнением?
- 54 КАК исчислить НДФЛ при выдаче работнику беспроцентного займа?
- 56 МОЖНО ЛИ с работодателя взыскать неудержанный НДФЛ?

В основе сборника – актуализированные на момент подписания в печать публикации из издания «Главная книга. Конференц-зал» → ГРКЗ, а также консультации специалистов ФНС России 🌸

Список сокращений:

ОСНО – общая система налогообложения
УСНО – упрощенная система налогообложения
ОС – основные средства
НМА – нематериальные активы
МПЗ – материально-производственные запасы
ГСМ – горюче-смазочные материалы
ФАС – федеральный арбитражный суд
ВВО – Волго-Вятский округ
ВСО – Восточно-Сибирский округ
ДВО – Дальневосточный округ
ЗСО – Западно-Сибирский округ
МО – Московский округ
ПО – Поволжский округ
СЗО – Северо-Западный округ
СКО – Северо-Кавказский округ
УО – Уральский округ
ЦО – Центральный округ



Статья 614 ГК РФ

2. Арендная плата устанавливается... в виде:

- 1) определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- 2) установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- 3) предоставления арендатором определенных услуг;
- 4) передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- 5) возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 № 12664/08

...с энергоснабжающими организациями... расчеты за оказанные услуги произ-

водились непосредственно арендодателем. Счета-фактуры... предъявлялись обществу арендодателем в порядке возмещения расходов на оплату услуг энергоснабжающим организациям. Без обеспечения нежилых помещений электроэнергией, водой, теплотенергией, другими видами коммунального обслуживания общество не могло реализовать право пользования арендуемыми помещениями... Следовательно, это обслуживание неразрывно связано с предоставлением услуг по аренде, а порядок расчетов между арендатором... и арендодателем за названные услуги значения не имеет. ...в соответствии со статьями 171, 172 [НК РФ]... общество вправе было заявить к... вычету [сумму НДС]... предъявленного ему арендодателем по счетам-фактурам.

КАК арендатору принять к вычету НДС по коммуналке?

→ ГРКЗ 2009, № 4, с. 41, «НДС в решениях высших судов»

НДС по коммунальным услугам (вода, электричество, телефонная связь) арендатор принимает к вычету по счетам-фактурам, выставленным арендодателем (п. 1 ст. 172 НК РФ). А как оформляется этот документ, зависит от условий договора аренды.

Коммунальные платежи включены в состав арендной платы.

В этом случае возможны два варианта.

Вариант 1. Арендная плата установлена с учетом примерных цен на коммунальные услуги, потребляемые арендатором. То есть отдельно коммуналка ни в каких документах не выделяется и не оплачивается. В счете-фактуре будет написано: «Арендная плата по договору от... №... за такой-то месяц» и указана единая сумма.

Вариант 2. Арендная плата делится на две части: постоянную и переменную.

Постоянная — это собственно плата за аренду. Переменная — это стоимость коммунальных услуг, потребленных арендатором. Видно это только из договора аренды и расчетных документов с суммой переменной части арендной платы, подписанных сторонами договора. В этом случае в счете-фактуре арендная плата также на составные части не делится и указывается одной суммой.

ПРИМЕР

Выдержка из договора аренды помещения

3. Расчеты

3.2. Сумма арендной платы складывается:

- из постоянной части в размере 59 000 руб. в месяц (в том числе НДС 9000 руб.);
- переменной части, равной стоимости коммунальных услуг (энерго-, водо- и теплоснабжение), потребленных арендатором. Эта сумма определяется на основании счетов за расчетный месяц, выставленных снабжающими организациями.

4. Иные условия

4.1. Арендодатель обязуется выставлять счет-фактуру на сумму арендной платы не позднее 10-го числа месяца, следующего за расчетным месяцем.

Коммунальные платежи не включены в арендную плату, и арендатор уплачивает их арендодателю.

В этом случае арендодатель выставляет арендатору счета-фактуры на основании счетов-фактур, которые он получил от снабжающих организаций. Обычно копии счетов-фактур, выставленных снабженцами, также передаются арендатору.

Статья 171 НК РФ

1. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 [НК РФ]... на установленные настоящей статьей налоговые вычеты.

Письмо Минфина России от 01.09.2009 № 03-07-14/92

[НК РФ]... предусмотрено право налогоплательщика на вычет [НДС]... по перечисленным суммам предварительной оплаты (частичной оплаты), а не обязанность по принятию налога к вычету.

Письмо Минфина России от 09.04.2009 № 03-07-11/103

...отражение в учетной политике для целей [НДС]... отказа от применения... вычетов [с аванса НК РФ]... не предусмотрено.

Статья 171 НК РФ

2. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг)... имущественных прав...

Статья 172 НК РФ

1. Налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 [НК РФ]... производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав...

Статья 168 НК РФ

1. При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик... дополнительно к цене... товаров (работ, услуг)... имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю... соответствующую сумму налога.

Правила 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 02.12.2000 № 914

11. В книге покупок не регистрируются счета-фактуры, полученные: при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг)...

✦ *Правомерность вычета при таком способе расчетов ВАС РФ подтвердил сравнительно недавно. Поэтому не исключено, что проверяющие займут другую позицию (Письмо Минфина России от 24.03.2007 № 03-07-15/39). Однако суд их уже вряд ли поддержит (Постановления ФАС ВСО от 23.06.2009 № А33-12783/08-Ф02-2566/09; ФАС МО от 12.11.2009 № КА-А40/11969-09; ФАС ЦО от 03.09.2009 № А09-12322/2008).*

✦ МОЖНО ЛИ не принимать к вычету НДС с уплаченного аванса?

Аванс — это деньги, уплаченные покупателем в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг, имущественных прав).

НДС, уплаченный продавцу в составе аванса, покупатель вправе предъявить к вычету, если у него есть счет-фактура продавца на полученный аванс и договор, предусматривающий предоплату.

Однако вычет НДС — это право, а не обязанность налогоплательщика. А значит, получив от поставщика счет-фактуру на перечисленный аванс, налогоплательщик может не регистрировать его в книге покупок и не отражать сумму входного НДС по нему в составе вычетов в налоговой декларации.

Причем отказ от вычета НДС по авансам покупатель не обязан отражать в учетной политике для целей налогообложения. Изложенную позицию поддерживает и Минфин.

✦ МОЖНО ЛИ принять к вычету НДС по безвозмездно полученному имуществу?

→ ГЛКЗ 2009, № 10, с. 28, «Как самому найти ответ на любой налоговый вопрос»

Принимать к вычету можно НДС, во-первых, предъявленный налогоплательщику, а во-вторых, на основании счетов-фактур, выставленных продавцами. Имейте в виду, что налог предъявляется покупателю не просто так, а *к оплате* и дополнительно *к согласованной цене сделки*. То есть только тогда, когда у товаров, работ, услуг есть цена, которую оплачивает их приобретатель.

При безвозмездной передаче, естественно, «предъявить к оплате» нечего. Нечего поэтому и предъявить к вычету. Так же в безвозмездной сделке нет ни продавца, ни покупателя. А значит, счет-фактура, который может получить приобретатель имущества в этом случае, выставлен отнюдь не продавцом. Именно поэтому запрещено регистрировать в книге покупок счета-фактуры по безвозмездно полученным товарам (выполненным работам, оказанным услугам).

Определение Конституционного суда РФ от 05.03.2009 № 468-О-О

[Мотивировочная часть]

2. ...налогоплательщик, не обеспечивший документальное подтверждение достоверности сведений и обоснованности требований, изложенных в документах, на основании которых он претендует на получение налоговых вычетов, несет риск неблагоприятных последствий своего бездействия в виде невозможности принятия к вычету соответствующих сумм налога.

Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53

1. Под налоговой выгодой для целей настоящего Постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

10. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности...

Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@

12. При оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, налогоплательщику рекомендуется исследовать следующие признаки:
— отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;
— отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т.п.).

КАК проявить должную осмотрительность при выборе продавца?

→ ГРКЗ 2009, № 2, с. 39, «НДС в решениях высших судов»

В 2009 г. Конституционный суд фактически обязал покупателей проверять сведения о своих продавцах в счетах-фактурах. Если этого не сделать и сведения в счетах-фактурах окажутся ложными, покупатель останется без вычета.

На то, что проверять продавцов очень полезно, указывал и Пленум ВАС РФ: если покупатель проявил должную осмотрительность (иными словами, озаботился проверкой продавца), его нельзя лишить налоговой выгоды (вычета НДС, налоговых расходов), даже если продавец оказался «проблемным». Арбитражная практика следует этому же курсу. Поэтому всем приходится проверять своих поставщиков.

Начать стоит с определения условий, при которых продавец подвергается проверке. Обычно отталкиваются от таких критериев, как:

- цена сделки (критичная величина вычета, расходов). Причем речь может идти о сумме, которую придется заплатить продавцу одновременно (крупная сделка), либо о сумме, которая будет уплачена и накоплена в течение определенного периода времени;
- известность продавца. Согласитесь, излишне проверять, скажем, Мосэнерго. Незачем проверять продавцов, с которыми вы работаете не первый год, причем за это время они не меняли свое название, их счета-фактуры и первичку налоговики уже проверяли и ничего подозрительного не нашли;
- приобретаемые товары (работы, услуги). Судя по арбитражной практике, под подозрением торговля лесом и металлоломом, перевозка, стройка, ремонт, посредничество. В этих сферах «проблемные» продавцы встречаются чаще, чем в других.

Допустим, продавец попал в категорию «требующих проверки».

В рамках *предварительной проверки* можно:

- 1) расспросить о продавце работника, который его нашел. Откуда он узнал о продавце, как оценивает честность компании, знакомы ли ему лично должностные лица продавца;
- 2) поискать в Интернете сведения об организации-продавце (есть ли сайт, насколько он актуален, доступна ли контактная информация, особенно адрес). Хорошо, если продавец не боится указывать на своем сайте ф. и. о. руководителя и даже размещает его фото;
- 3) проверить продавца через сайт ФНС России.

Сайт ФНС дает возможность проверить основные регистрационные данные продавца (дату регистрации, адрес, ОГРН, ИНН).

Лучше не оставлять без внимания, например, то, что организация создана незадолго до сделки с вами.

Выяснив адрес продавца на сайте ФНС, вы можете:

Поиск:

<http://www.nalog.ru>
 (сайт ФНС) -> Сведения
 из ЕГРЮЛ (публикация)
 Проверьте, не рискует ли
 Ваш бизнес?



— посмотреть, не является ли он адресом массовой регистрации;
 — сравнить адрес, полученный с сайта ФНС, с адресом, указанным на сайте продавца или в счете на оплату, который он вам выставил. Если адреса не совпадают, неплохо бы спросить продавца почему (письма с запросом и ответом сохраните);
 — посмотреть, что находится по этому адресу (в Интернете или в атласе населенного пункта). Ведь подозрительно, если строение явно не может быть адресом регистрации (например, это церковь либо отделение милиции). Если же адрес не существует вовсе, то без дополнительных вопросов к продавцу не обойтись, а лучше совсем воздержаться от работы с ним.

Еще одна возможность, которую дает сайт ФНС России, — проверка сведений о предстоящем исключении организаций из ЕГРЮЛ.

Если результаты предварительной проверки не отбили у вас желание работать с продавцом, зафиксируйте их в каком-либо внутреннем документе (делать это может не бухгалтерия, а, например, снабженцы).



ПРИМЕР

Оформление отчета о проверке продавца

Менеджер отдела снабжения ООО «Надежда» по запросу главного бухгалтера С.М. Прилежновой выполнил предварительную проверку нового поставщика — ООО «Успех», после чего передал в бухгалтерию такой отчет.

Отдел снабжения

04.02.2010 № 10

ОТЧЕТ

о предварительной проверке поставщика ООО «Успех»

Показатель	Пояснения
Сайт продавца, его последнее обновление	http://www.uspeh.ru , 01.02.2010
Реквизиты продавца на сайте ФНС России:	
— дата регистрации	17.08.2004
— ОГРН	1047927038326
— ИНН/КПП	7931256801/793101001
— адрес	г. Чистов, ул. Правды, 15
Совпадают ли реквизиты продавца, указанные на сайте ФНС России, с реквизитами, указанными на сайте продавца или в счете продавца (указать, какие совпадают, а какие нет)	Все реквизиты совпадают
Не является ли, по данным сайта ФНС России, адрес продавца адресом массовой регистрации	Нет

Постановление ФАС Московского округа от 19.06.2008 № КА-А40/5311-08

...заявитель проявил должную осмотрительность и заботливость при совершении спорных сделок с названными контрагентами, запросив у них учредительные документы, свидетельства о постановке на учет, лицензию на осуществление деятельности в области строительства зданий и сооружений...

Постановление ФАС Поволжского округа от 26.06.2008 № А12-18401/07

...проявив должную осмотрительность, налогоплательщик проверял факт регистрации данных организаций в качестве юридических лиц и постановку их на налоговый учет, что подтверждается представленными... копиями свидетельств.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.05.2008 № А56-18079/2007

В приложениях к делу... имеются копии учредительных документов поставщиков... свидетельства о постановке данных организаций на учет в налоговых органах и свидетельства о государственной регистрации организаций. Данные документы опровергают доводы о том, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагентов — поставщиков товара.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 05.08.2008 № Ф08-4427/2008

Заявитель проявил достаточную осмотрительность при выборе контрагентов, получив от них сведения о государственной регистрации в качестве юридических лиц, постановке на налоговый учет и наличии лицензий на производство соответствующих подрядных работ.

Не планируется ли, по данным сайта ФНС России, исключение продавца из ЕГРЮЛ	Нет
Возможно ли нахождение продавца в строении, адрес которого указан в качестве его местонахождения на сайте ФНС России	Да, по данным электронной карты г. Чистова, в строении находится офисный центр
Сведения о руководителе с сайта продавца	Олег Григорьевич Открытый
Указаны ли на сайте продавца иные адреса, через которые он ведет деятельность. Если да, то какие именно и возможно ли нахождение по этим адресам	г. Чистов, ул. Отгрузочная, д. 1, к. 3 По данным электронной карты г. Чистова, это складское помещение
Другие замечания	—
Приложения	1. Распечатка страницы с реквизитами продавца с его сайта на 1 листе 2. Распечатка страницы с данными о продавце с сайта ФНС России на 1 листе 3. Распечатка электронной карты г. Чистова с сервиса http://maps.yandex.ru на 2 листах

Менеджер отдела снабжения



Ю.В. Наблюдательнов

подпись

При желании (например, намечается очень крупная сделка) вы можете *дополнительно проверить* продавца. Для этого придется обратиться:

- 1) к нему самому;
- 2) в свою ИФНС;
- 3) в ИФНС продавца.

Рассмотрим по очереди эти способы проверки. За годы судебных споров вокруг «проблемных» продавцов постепенно сформировался набор документов, которые следует проверить, «проявляя должную осмотрительность». Для этого нужно попросить оригиналы (для ознакомления) и копии:

- свидетельства о внесении записи о продавце в ЕГРЮЛ;
- свидетельства о присвоении ему ИНН;
- лицензии — если деятельность продавца ее требует.

Ничего особо тайного в перечисленных документах нет, и нормальный продавец вряд ли откажется показать их вам и представить копии.

Если и после этого сомнения остались, обратитесь в свою инспекцию за выпиской из ЕГРЮЛ. В запросе вы должны указать, какие именно сведения о контрагенте вас интересуют. В частности, вы можете узнать ф. и. о. руководителя организации (правда, серию и номер его паспорта вам не сообщат). Одна такая выписка стоит 200 руб., и она должна быть выдана не позднее 5 дней со дня

Статья 102 НК РФ

1. Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом... сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения.

Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»

Статья 8

3. Организация имеет право на получение от государственных органов... информации, непосредственно касающейся прав и обязанностей этой организации...

8. Предоставляется бесплатно информация:

2) затрагивающая права и установленные законодательством [РФ]... обязанности заинтересованного лица.

Статья 168 НК РФ

1. В случае получения... сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров... налогоплательщик обязан предъявить покупателю... сумму налога, исчисленную [по расчетной ставке (п. 4 ст. 164 НК РФ)]...

3. ...при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров... выставляются... счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня... получения [указанных] сумм...

получения вашего заявления и платежки, подтверждающей уплату этой суммы. Срочная выписка будет стоить в два раза дороже — 400 руб. (пп. 20, 21, 23 Правил ведения Единого государственного реестра юридических лиц и предоставления содержащихся в нем сведений, утв. Постановлением Правительства РФ от 19.06.2002 № 438).

Здесь можно остановиться. И все же есть еще одна возможность «проявления должной осмотрительности» — запрос в налоговую инспекцию продавца.

В запросе можно спросить, какие налоговые правонарушения совершил продавец за последние год, два, три. Как быстро ответит инспекция и ответит ли вообще, неважно. Главное — вы интересовались этим. Хотя ответить вам налоговая инспекция продавца обязана, потому что:

— эти сведения — не налоговая тайна;

— организация вправе бесплатно получать от госорганов информацию, которая напрямую касается ее прав и обязанностей. Сведения о правонарушениях продавца, несомненно, этих прав касаются — они влияют на решение о сделке, а следом за ним — на право вычета НДС и на право учесть налоговые расходы.

Если инспекция все-таки ответит — хорошо, ведь вы узнаете, сдает ли продавец вовремя налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность (если его не привлекали по статьям 119 и 126 НК РФ, то, скорее всего, сдает).

КАК исчислять НДС при получении аванса?

→ ГЛ. КЗ 2009, № 5, с. 24, 29, «НДС в решениях высших судов»

Продавец обязан начислить НДС на полученный от покупателя аванс. Ставка НДС — 10/110 или 18/118 — в зависимости от вида товаров, работ или услуг. Выставить счет-фактуру продавец должен в двух экземплярах в течение 5 календарных дней со дня получения платежа. Минфин в своих рекомендациях по оформлению счета-фактуры делит авансы на три категории.

1. *Авансы, в счет которых товары отгружаются в течение 5 дней со дня получения денег.* Минфин предлагает счета-фактуры на них не оформлять. Логично закончить эту мысль и предположить, что и налоговую базу такие авансы не увеличивают. В то же время Минфин умалчивает, что делать, если дата получения аванса и дата отгрузки приходятся на разные кварталы. Вряд ли налоговые органы в этом случае согласятся с тем, что продавец не будет исчислять НДС с аванса. Да и покупатель может потребовать счет-фактуру, поскольку заинтересован в вычете авансового НДС по итогам квартала, в котором он перечислил деньги продавцу.

Письмо Минфина России от 06.03.2009 № 03-07-15/39

1. ...если в течение пяти календарных дней, считая со дня получения предварительной оплаты (частичной оплаты), осуществляется отгрузка... счета-фактуры по предварительной оплате (частичной оплате) выставлять... не следует. По договорам [на непрерывные долгосрочные поставки]... товаров... в адрес одного... покупателя (например, поставка электроэнергии, нефти, газа, оказание услуг связи), составлять счета-фактуры по оплате (частичной оплате), полученной в счет... поставок... и выставлять их покупателям... возможно... не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем. В таких счетах-фактурах следует указывать сумму предварительной оплаты (частичной оплаты), полученной в соответствующем месяце, в счет которой в этом месяце товары... не отгружались...

Письмо Минфина России от 20.01.2004 № 04-03-11/07

...при получении поставщиком [денег]... от покупателя до даты фактической отгрузки ему товаров в счете-фактуре необходимо указывать номер платежно-расчетного документа, то есть независимо от того, что получение аванса и [отгрузка]... состоялись в одном [квартале]...

Постановление Президиума ВАС РФ от 27.02.2006 № 10927/05

Согласно [п. 1 ст. 54 НК РФ]... налогоплательщики... исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода... В связи с этим не может быть признан авансовым платеж, поступивший налогоплательщику в тот же налоговый период, в котором произошла... реализация товара...

Постановление Президиума ВАС РФ от 10.03.2009 № 10022/08

...не может быть признан авансовым платеж, поступивший налогоплательщику в том же налоговом периоде, в котором произошла... реализация товаров...

Иначе ему придется ждать вычета до окончания квартала отгрузки.

2. *Авансы, в счет которых товары отгружаются более чем через 5 дней со дня получения платежа.* На них выставляются авансовые счета-фактуры, и поступившие суммы увеличивают налоговую базу, даже если товары отгружены в том же квартале. При отгрузке товаров НДС с аванса продавец принимает к вычету.

3. *Авансы, полученные продавцами, которые непрерывно что-то поставляют покупателям,* например электроэнергию, воду, услуги связи. В этом случае Минфин предлагает составлять счета-фактуры на положительную разницу между полученными авансами и стоимостью отгруженных товаров на последнее число *месяца*. Документ составляется не позднее 5-го числа *месяца*, следующего за *месяцем* получения аванса, но датируется последним числом *истекшего месяца*. Выходит, что и налоговую базу у такого продавца аванс увеличивает лишь в части, не «закрытой» отгрузкой.

Получается, что порядок исчисления и вычета НДС с авансов продавцом Минфин поставил в зависимость от сроков поставки и видов поставляемых товаров и услуг. И это еще не считая того, что по всему тексту Письма речь почему-то идет о *месяце*, в то время как налоговый период по НДС — квартал. При этом непонятно, что делать, если на конец месяца аванс отгрузкой не закрыт, а на конец квартала — закрыт. Однако все эти вопросы снимаются, если руководствоваться позицией ВАС РФ по налогообложению авансов.

Президиум ВАС РФ рассуждает так: авансы, полученные в течение квартала и закрытые отгрузкой на последнее его число, в налоговую базу не включаются в любом случае. Независимо от вида и сроков поставки товаров в рамках квартала. И наоборот, когда аванс и отгрузка пришлись на разные кварталы, аванс увеличивает налоговую базу независимо от количества дней, прошедших со дня получения аванса до дня отгрузки. Ведь налоговая база всегда определяется по итогам налогового периода. Значит, и вопрос с налогообложением авансов должен решаться только на последнее число этого периода.

К аргументации ВАС РФ можно добавить следующее.

Налоговая база по НДС исчисляется по итогам квартала. Получен аванс — база увеличилась, закрыт отгрузкой — уменьшилась. То есть статус платежа применительно к НДС определяется продавцом только в последнее число квартала.

При расторжении договора или изменении его условий продавец принимает к вычету налог, *уплаченный* с аванса, который возвращен покупателю. Смысла в вычете *исчисленного*, но пока не уплаченного налога нет. Зачем принимать его к вычету, если проще вообще не увеличивать налоговую базу на сумму платежа?

Статья 171 НК РФ

5. Вычетам подлежат суммы налога... **уплаченные** [продавцами]... в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)... в случае изменения условий либо расторжения... договора и возврата... авансовых платежей.
12. Вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты... в счет предстоящих поставок... подлежат суммы налога, предъявленные продавцом...

Статья 120 НК РФ

1. Грубое нарушение организацией правил учета доходов [или]... расходов [или]... объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода...
влечет взыскание штрафа в размере [5000 руб.]...
2. Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере [15 000 руб.]...
3. Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения... понимается отсутствие... счетов-фактур...

Статья 264 НК РФ

4. Расходы... на иные виды рекламы, не указанные в [абз. 2–4]... настоящего пункта... признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 [НК РФ]...

Статья 249 НК РФ

2. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права...

Руководствуясь этим подходом, дадим общие для всех продавцов рекомендации. Счета-фактуры лучше составлять на каждый полученный аванс. Во-первых, это прямо предусмотрено НК РФ. Во-вторых, в этих счетах-фактурах могут быть заинтересованы покупатели, рассчитывающие на вычет авансового НДС. В-третьих, наличие счетов-фактур на каждый авансовый платеж поможет избежать возможных обвинений в грубом нарушении правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения.

На конец квартала продавец сравнивает по каждому покупателю дебетовые обороты по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные», и кредитовые обороты по тому же счету, субсчет «Расчеты за реализованные товары (работы, услуги)». Положительная разница означает, что авансов покупатель перечислил больше, чем ему отгружено товаров. Под эту разницу продавец подбирает авансовые счета-фактуры, оформленные на этого покупателя, и регистрирует их в книге продаж. Возможно, какие-то из них придется зарегистрировать частично.

Может оказаться, что разница между квартальными дебетовыми и кредитовыми оборотами по этим субсчетам по конкретному покупателю нулевая или отрицательная. Значит, товаров ему отгружено на сумму, равную или большую той, которую он перечислил в качестве авансов. И ни один счет-фактуру, выписанный на аванс, полученный от этого покупателя, в книге продаж регистрировать не надо. Соответственно, ни один аванс не попадает в расчет налоговой базы и не отражается в декларации по НДС. Налог исчисляется только со стоимости отгруженных товаров, в книге продаж регистрируются только «отгрузочные» счета-фактуры. А в декларации заполняются только строки, предназначенные для отражения данных по реализованным товарам. При таком подходе НДС к уплате не занижается, а значит, пеня и штраф продавцу не грозят. Однако, поскольку фактически есть несколько способов оформления авансовых счетов-фактур, выбранный способ лучше закрепить в налоговой учетной политике (п. 2 ст. 11 НК РФ).

❖ КАК считать норматив расходов на рекламу — исходя из выручки с НДС или без НДС?

⇒ ГЛК № 2009, № 10, с. 27, «Как самому найти ответ на любой налоговый вопрос»

Некоторые расходы на рекламу учитываются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ. В п. 2 ст. 249 сказано лишь то, что выручка определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги, имущественные права.

Статья 248 НК РФ

1. При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные... покупателю...

Письмо Минфина России от 07.06.2005 № 03-03-01-04/1/310

...для расчета норматива на рекламные цели применяется выручка от реализации... определяемая в соответствии со ст. 249 [НК РФ]... без учета НДС и акцизов.

Письмо Минфина России от 19.01.2009 № 03-03-06/1/22

1. ...дисконтный платеж и комиссия за открытие аккредитива выражены в процентном отношении, по нашему мнению, такие платежи в целях налогообложения прибыли организаций следует учитывать как проценты по долговым обязательствам.

Статья 43 НК РФ

3. Процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления).

Статья 269 НК РФ

1. В целях [налогообложения прибыли]... под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от... их оформления.
...расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида...

Статья 807 ГК РФ

1. По договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

При этом согласно п. 1 ст. 249 выручка — это доход от реализации, а ст. 248 предписывает исключать предъявленный покупателям НДС из любых доходов. Значит, норматив надо считать исходя из выручки за минусом НДС.

● ПРИМЕНЯЕТСЯ ЛИ норматив для долговых обязательств к другим расходам, установленным в процентах?

→ Г.К.К. 2009, № 10, с. 35, «Как самому найти ответ на любой налоговый вопрос»

Минфин распространяет норму о нормировании налоговых расходов по долговым обязательствам практически на все расходы, которые рассчитываются в процентах от какой-либо суммы. Это и вознаграждения по договорам факторинга, поручительства, банковской гарантии, и плата банку за обслуживание кредита, проведение расчетов по аккредитиву. Контролирующие органы утверждают, что если вознаграждение установлено в процентах от другой суммы, то его надо нормировать, а если в твердой сумме, то не надо.

● Такие выводы сделаны в Письмах Минфина России от 04.08.2008 № 03-03-06/1/437, от 14.10.2008 № 03-03-06/1/581, от 13.05.2009 № 03-07-11/136, от 27.11.2009 № 03-03-06/1/776.

Во всех письмах с такими разъяснениями цитируется либо ст. 43, либо ст. 269 НК. Однако в них четко написано, что проценты могут возникать *только по долговым обязательствам*. К последним же ни одна из перечисленных операций не имеет отношения, поскольку не является заимствованием, то есть обязательством вернуть через определенное время полученные заемные деньги или вещи.

Факторинг — это уступка денежного требования. Банковская гарантия и поручительство — способы обеспечения исполнения обязательств. Аккредитив — форма безналичных расчетов. Обслуживание кредита — услуга по открытию и ведению банковского ссудного счета, пусть даже она и связана с выдачей кредита. Все эти сделки предусмотрены не гл. 42, посвященной различным формам долговых обязательств, а другими главами Гражданского кодекса. Естественно, и вознаграждение контрагенту по таким сделкам не является платой за пользование займом. Наконец, в ст. 269 НК РФ нет ни слова о том, что правила налогового учета процентов по долговым обязательствам распространяются на любые вознаграждения, исчисляемые в процентах.

Таким образом, подобные расходы учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли полностью, нормировать их вы не обяза-

ны независимо от того, установлены они в твердой сумме или в процентах от какой-либо суммы.



С этим согласны и суды:

— по факторинговым вознаграждениям — Постановления ФАС УО от 10.04.2008 № Ф09-2195/08-С2; ФАС ПО от 02.10.2008 № А55-723/08; ФАС ЗСО от 07.09.2007 № Ф04-5923/2007(37672-А46-26);

— по вознаграждению за обслуживание кредита — Постановления ФАС СЗО от 16.04.2008 № А56-8747/2007; ФАС ВСО от 21.01.2008 № А19-8878/07-15-Ф02-9896/07; ФАС ЦО от 11.12.2007 № А64-8262/06-19, от 04.12.2007 № А54-224/2007-С13.

Статья 283 НК РФ

4. Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Статья 274 НК РФ

8. ...убыток — это отрицательная разница между доходами... и расходами...

Статья 88 НК РФ

6. При проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе... истребовать... у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие [их] право... на эти налоговые льготы.

Письмо Минфина России от 24.11.2008 № 03-02-07/1-471

[НК РФ]... не предусмотрено продление камеральной налоговой проверки, максимальный срок ее проведения установлен в три месяца со дня представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета) и других... документов.

Статья 89 НК РФ

4. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.



КАКИЕ документы подтверждают убытки прошлых лет?

НК РФ устанавливает, что организация должна хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, пока она уменьшает на этот убыток прибыль текущего периода. Но какие именно документы могут подтверждать объем убытка, в Кодексе не сказано.

Убыток — это отрицательная разница между доходами и расходами налогового периода. Все расходы этого периода должны быть документально подтверждены. То есть у налогоплательщика должны быть *первичные документы*. Правда, они необходимы для обоснования не самого убытка, а тех расходов, которые стали его причиной. Если у налоговой инспекции возникнут сомнения в величине убытка, она сможет проверить правильность расчета налога за убыточный период. Проверка первичных документов, подтверждающих объем убытка, фактически будет означать проверку по налогу на прибыль за период возникновения убытка.

Камеральную проверку декларации за убыточный период налоговые органы могут провести строго в течение 3 месяцев со дня ее представления. Только в течение этого периода они могут запросить первичные документы, подтверждающие убыток. Поэтому если вы представили декларацию за убыточный период и налоговые органы не затребовали у вас первичные документы по этому убытку, то запросить их они смогут только в рамках выездной проверки.

Для выездной проверки необходимо отдельное решение. При этом глубина выездной проверки не может превышать 3 года, предшествующих году, в котором вынесено решение о ее проведении. При проверке других периодов контролируется уже не формирование убытка, а правильность его списания. И никакие первичные документы для этого не нужны. Таким образом, если убыток образовался ранее 2007 г., то начиная с 2010 г. требовать

Письмо Минфина России от 23.04.2009 № 03-03-06/1/276

[НК РФ]... не предусматривает прекращения указанной обязанности по хранению документов проведенной налоговой проверкой. Списание убытков возможно только при наличии первичных документов, подтверждающих полученный финансовый результат.

Статья 89 НК РФ

5. Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

первичные документы за прошлые годы и проверять правильность формирования такого убытка налоговый орган не вправе.

Сам же убыток определяется на основании декларации. Поэтому для подтверждения убытка достаточно *декларации* за тот период, когда он был получен.

Однако налоговые органы с такими выводами не согласны и требуют при камеральных проверках первичку, подтверждающую убытки прошлых лет. Ведь согласно разъяснениям Минфина переносить убытки прошлых лет можно только при наличии первичных документов, подтверждающих их величину.

Причем некоторые суды поддерживают налогоплательщиков и настаивают на том, что одной только декларации для подтверждения убытков недостаточно, обязательно нужна первичка (Постановления ФАС МО от 23.09.2008 № КА-А40/8513-08-2; ФАС СЗО от 26.07.2005 № А56-25408/04). Но есть и решения в пользу налогоплательщиков, отказавшихся представлять для камеральной проверки документы, подтверждающие убыток за предыдущий период. При этом суд исходил из того, что декларация за убыточный период проходила камеральную проверку и никаких возражений по объему убытка у налогоплательщиков не возникло (Постановление ФАС МО от 19.01.2006 № КА-А40/13586-05; ФАС СЗО от 06.09.2006 № А56-38131/2005).

Нередко у организации нет первичных документов, но есть *акт выездной проверки* за убыточный год, подтверждающий, что в свое время налоговая согласилась с рассчитанным размером убытка. В такой ситуации большинство судов поддерживают налогоплательщиков. То есть соглашаются с тем, что декларации и акта проверки, свидетельствующего о правильности ее показателей, достаточно для документального подтверждения величины убытка (Постановления ФАС ДВО от 15.11.2006 № Ф03-А51/06-2/3993; ФАС ПО от 04.09.2007 № А12-2646/07-С2).

При этом отдельные суды справедливо указывают на то, что проверка первичных документов, подтверждающих величину убытка, будет означать повторную проверку по налогу на прибыль за убыточный период, что запрещено (Постановление ФАС СЗО от 16.01.2007 № А56-22363/2006). Вместе с тем отметим, что даже при наличии акта выездной проверки за убыточный период суд может согласиться с тем, что подтвердить величину убытка можно только первичными документами (Постановление ФАС ЗСО от 14.01.2008 № Ф04-68/2008(452-А27-37)).

Достоверность размера убытка могла быть установлена не только налоговым органом, но и судом. Поэтому документом, подтверждающим размер убытка, может быть *решение суда*, в котором суд согласился с правильностью расчетов налогоплательщика (Постановление ФАС СЗО от 16.01.2007 № А56-22363/2006).

КАК обосновать расходы на офисную бытовую технику?

→ ГРКЗ 2009, № 2, с. 77, «Офисные расходы: особенности учета»

Письмо Минфина России от 04.09.2006 № 03-03-04/2/199

2. В целях налогообложения прибыли телевизор не может быть признан... амортизируемым [ОС]... используемым для извлечения прибыли.

Как имущество, используемое для удовлетворения социально-бытовых потребностей работников, [налогоплательщик]... вправе приобрести телевизор за счет прибыли после уплаты налога...

Письмо Минфина России от 06.05.2005 № 03-06-01-04/246

2. Поскольку... электрическая плита, холодильная камера не [используются]... в качестве средств труда, то данное имущество не является амортизируемым в целях обложения налогом на прибыль.

Статья 264 НК РФ

1. К прочим расходам... относятся... 7) расходы на обеспечение нормальных условий труда... предусмотренных законодательством [РФ]...

Статья 22 ТК РФ

Работодатель обязан: обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей.

Статья 163 ТК РФ

Работодатель обязан обеспечить нормальные условия для выполнения работниками норм выработки. К таким условиям, в частности, относятся: условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

Статья 212 ТК РФ

Работодатель обязан обеспечить: санитарно-бытовое и лечебно-профилактическое обслуживание работников в соответствии с требованиями охраны труда...

Для того чтобы расходы можно было учесть в целях налогообложения прибыли, они должны быть экономически оправданны, документально подтверждены и связаны с деятельностью, направленной на извлечение доходов.

Когда речь идет о затратах на офисную бытовую технику, из всех перечисленных условий сложности обычно возникают с «экономическим оправданием».

Ведь очиститель воздуха, кондиционер, пылесос, чайник и тому подобное имущество, используемое для бытовых нужд, непосредственно в производстве не участвуют. Поэтому контролирующие органы возражают против учета таких расходов для целей налогообложения.

Что можно этому противопоставить? Основной аргумент — бытовая техника в офисе необходима для создания комфортных условий труда и отдыха работников организации, которые являются непосредственными производителями ее товаров (работ, услуг). А если они будут трудиться в комфортных условиях, то производительность их труда будет выше, а значит, увеличится производство товаров (работ, услуг), что в итоге приведет к увеличению прибыли организации.

Обосновать списание стоимости офисного имущества на расходы также помогут ТК РФ, СанПиНы, типовые отраслевые нормы Минтруда России, коллективные и трудовые договоры.

ТК РФ установлено, что работодатель обязан обеспечить нормальные и безопасные условия труда. Санитарные правила и нормы более подробно регламентируют, как должны быть оборудованы помещения и рабочие места. Кроме того, обязательства по обеспечению определенных условий труда могут быть закреплены в коллективных договорах.

Допустим, вы приобрели ионизатор воздуха. В соответствии с СанПиН 2.2.4.1294-03 «Гигиенические требования к аэроионному составу воздуха производственных и общественных помещений» в целях предотвращения неблагоприятного воздействия на здоровье в воздухе помещения должна соблюдаться определенная концентрация ионов (п. 4.3). И именно для этих целей и приобретается ионизатор.

Также вы можете приобретать кондиционеры, обогреватели, вентиляторы. Их приобретение можно обосновать СанПиН 2.2.4.548-96 «Гигиенические требования к микроклимату производственных помещений». В частности, в соответствии с этим СанПиНом в помещении должна быть температура от 16 до 25 градусов (раздел 5, таблица 1).

Статья 223 ТК РФ

Обеспечение санитарно-бытового... обслуживания работников в соответствии с требованиями охраны труда возлагается на работодателя. В этих целях работодателем по установленным нормам оборудуются санитарно-бытовые помещения, помещения для приема пищи... комнаты для отдыха в рабочее время и психологической разгрузки...

Расходы на приобретение телевизора, DVD-плеера тоже можно экономически оправдать. Ведь они могут быть вам нужны непосредственно для предпринимательской деятельности, например для просмотра рекламных роликов потенциальных партнеров, конкурентов или своих собственных. Если же такая техника используется работниками во время отдыха, затраты на ее приобретение можно обосновать ст. 223 ТК РФ. Ведь телевизор, DVD-плеер и другое имущество в комнате отдыха используются для психологической разгрузки. Этой же нормой можно обосновать расходы на приобретение любой бытовой техники для хранения и приготовления пищи.

Большинство судов согласны с тем, что затраты на бытовую технику (в том числе при оборудовании помещений для отдыха или приема пищи) учитываются в расходах для целей налогообложения (Постановления ФАС МО от 13.03.2008 № КА-А40/1415-08; ФАС ПО от 28.08.2008 № А55-18124/07; ФАС СЗО от 21.04.2006 № А56-7747/2005; ФАС УО от 13.11.2007 № Ф09-9231/07-С3; ФАС ЦО от 12.01.2006 № А62-817/2005).

❖ Если единица бытовой техники стоит 20 000 руб. или меньше, затраты на ее приобретение можно одновременно включать в расходы, если дороже 20 000 руб. — надо списывать в расходы путем начисления амортизации (подп. 3 п. 1 ст. 254, п. 1 ст. 256 НК РФ).

❖ ПРИМЕР

Документальное оформление обоснования включения в налоговые расходы стоимости бытовой техники

Письмо Минфина России от 02.12.2005 № 03-03-04/1/408

...расходы на приобретение питьевой воды... могут приниматься... при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль... только... если по заключению санитарно-эпидемиологической службы вода в водопроводе не пригодна для питья.

Письмо ФНС России от 10.03.2005 № 02-1-08/46@

...если у организации имеется справка Госсанэпиднадзора о несоответствии водопроводной воды, поступающей в организацию, требованиям СанПиН... и опасности использования ее в качестве питьевой, то расходы по приобретению питьевой воды... либо затраты на приобретение... оборудования для фильтрации водопроводной воды могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль.

Выдержка из коллективного договора:

«Для обеспечения безопасных условий труда согласно действующим СанПиНам работодатель обязуется оснастить рабочие помещения средствами ионизации и кондиционирования воздуха».

Выдержка из учетной политики:

«Имущество, приобретенное для обеспечения безопасных условий труда, согласно коллективному договору, учитывается в зависимости от стоимости и срока полезного использования либо в составе ОС, либо в составе материальных расходов».

❖ МОЖНО ЛИ учесть расходы на питьевую воду?

→ ГЛКЗ 2009, № 2, с. 95, «Офисные расходы: особенности учета»

Контролирующие органы считают, что расходы на приобретение питьевой воды для работников могут уменьшать базу по налогу на прибыль, но только при наличии заключения санэпидемстанции

Определение Конституционного суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П

[Мотивировочная часть]

3. ...обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской... деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях... этой деятельности, а не о ее результате.

Статья 22 ТК РФ

Работодатель обязан: обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей.

Статья 163 ТК РФ

Работодатель обязан обеспечить нормальные условия для выполнения работниками норм выработки. К таким условиям, в частности, относятся: условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

Статья 264 НК РФ

1. К прочим расходам... относятся...
7) расходы на обеспечение нормальных условий труда... предусмотренных законодательством [РФ]...

о том, что вода из-под крана не годится для питья. Однако получить такой документ не всегда просто. Это возможно, например, если вы находитесь в старом здании, где давно не меняли трубы, а из крана течет ржавая вода. К тому же справка СЭС платная.

Однако с контролирующими органами можно поспорить, аргументируя свою позицию так:

- 1) обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы:
 - должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект;
 - не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности и эффективности;
- 2) работодатель обязан обеспечить бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей, в том числе потребность в качественной питьевой воде;
- 3) работодатель обязан обеспечить нормальные условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства;
- 4) в ТК РФ нет закрытого перечня нормальных условий труда, которые должен обеспечить работодатель, поэтому к ним можно отнести и качественную питьевую воду. Причем ТК РФ не требует для этого каких-либо заключений о непригодности водопроводной воды для питья;
- 5) к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на обеспечение нормальных условий труда;
- 6) в гл. 25 НК РФ ничего не сказано о том, что расходы на приобретение питьевой воды можно учесть для целей налогообложения только при наличии заключения санэпидемстанции.

Таким образом, и без справки СЭС налогоплательщик может учесть в расходах затраты на приобретение питьевой воды для работников.

✦ С такой позицией согласно большинство судов (Постановления ФАС ВСО от 13.03.2008 № А33-9419/07-Ф02-902/08; ФАС МО от 18.12.2007 № КА-А40/13151-07; ФАС ПО от 07.02.2008 № А57-597/07; ФАС ЗСО от 31.01.2007 № Ф04-9283/2006(30504-А45-33); ФАС СЗО от 08.06.2007 № А66-10574/2006; ФАС СКО от 18.02.2008 № Ф08-16/08-170А; ФАС УО от 27.07.2009 № Ф09-5325/09-С3; ФАС ЦО от 25.12.2007 № А68-3553/06-247/18).

Как правило, суды не возражают и против учета в расходах затрат на приобретение или аренду кулера, пневматических помп для удобства наливания питьевой воды и на покупку одноразовых стаканчиков.

Письмо Минфина России от 26.01.2007 № 03-11-04/2/19

1. Расходы на обеспечение нормальных условий труда, а именно расходы, связанные с приобретением питьевой воды... ст. 346.16 [НК РФ]... не предусмотрены и, соответственно, не могут учитываться при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением [УСНО]...

Статья 257 НК РФ

3. В целях... главы [25 НК РФ НМА]... признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности...

Письмо Минфина России от 17.07.2003 № 04-02-05/2/37

Плата за регистрацию домена... которая может быть отнесена к организационным расходам, также может включаться в состав нематериальных активов.

❖ Такие выводы вы найдете в Постановлениях ФАС ВВО от 19.11.2007 № А29-549/2007; ФАС МО от 13.08.2008 № КА-А40/7595-08; ФАС УО от 30.05.2007 № Ф09-4088/07-СЗ.

А вот упрощенцы (с объектом налогообложения «доходы минус расходы») учесть такие расходы не смогут. Ведь в закрытом перечне их расходов затраты на обеспечение нормальных условий труда, в том числе и на приобретение питьевой воды, не названы.

❖ КАК учесть расходы на регистрацию доменного имени?

→ ГР КЗ 2009, № 2, с. 105, «Офисные расходы: особенности учета»

Доменное имя — это уникальное буквенное имя сайта. Регистрация доменного имени проводится с целью упрощения доступа к сайту.

Само по себе доменное имя не является НМА, поскольку не относится к результатам интеллектуальной деятельности, закрытый перечень которых приведен в п. 1 ст. 1225 ГК РФ.

Расходы на регистрацию доменного имени можно учесть тремя способами.

Вариант 1. Включить в первоначальную стоимость сайта, который является НМА, как расходы, связанные с доведением сайта до состояния, пригодного для использования.

Вариант 2. Учесть в составе расходов будущих периодов и затем включать в прочие расходы равномерно в течение срока регистрации домена, составляющего обычно 1 год.

Вариант 3. Полностью списать как прочие расходы в периоде регистрации доменного имени.

Последние два варианта учета предпочтительнее и в том случае, когда сайт является НМА.

Ведь сайт может работать даже без доменного имени, роль адреса в этом случае будет исполнять цифровой IP-адрес. Это не так удобно, но попасть на сайт посетители смогут. Значит, нельзя утверждать, что расходы на регистрацию доменного имени — это расходы на доведение сайта до состояния, пригодного к использованию.

К тому же смущает, что при оплате первичной регистрации доменного имени — это расходы «на доведение», а потом, когда регистрация продлевается, — всегда обычные прочие (они учитываются равномерно или одновременно). Получается, что квалификация расходов, связанных с одним и тем же объектом и одной и той же операцией, зависит от времени, когда они были понесены. Что нелогично.

Письмо Минфина России от 13.03.2008 № 03-11-04/2/51

...[гл. 26.2 НК РФ]... уменьшение доходов, полученных налогоплательщиками, применяющими [УСНО]... на суммы [НДС]... уплаченные в бюджет по счетам-фактурам, выставленным покупателям (заказчикам) товаров (работ, услуг), не предусмотрено.

Постановление Президиума ВАС РФ от 01.09.2009 № 17472/08

Исходя из статьи 41 [НК РФ]... доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме... суммы, неосновательно исчисленные и полученные в качестве [НДС]... плательщиком налога по [УСНО]... не являются его доходом...

Постановление Конституционного суда РФ от 17.12.96 № 20-П

[Мотивировочная часть]

3. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну... Взыскание налога... представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

Статья 248 НК РФ

1. При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные... покупателю...

Письмо Минфина России от 24.09.2008 № 03-11-04/2/147

...признание расходов в виде сумм [НДС]... налогоплательщиком, применяющим [УСНО]... производится на основании документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, счетов-фактур, а также при условии соблюдения правил по их заполнению.

ВКЛЮЧАЕТСЯ ЛИ НДС в доход упрощенца, выставившего счет-фактуру?

→ ГРКЗ 2009, № 5, с. 71, 103, «Упрощенка: проблемы и решения»

Упрощенец, выставивший своему покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС, должен уплатить эту сумму в бюджет. По мнению Минфина России, в НК РФ нет норм, позволяющих исключать из доходов упрощенца этот НДС. Поэтому доход от реализации при применении УСНО должен определяться с учетом НДС.

Однако Президиум ВАС РФ указал, что НДС, выделенный упрощенцем в выставленном им счете-фактуре и полученный от покупателя товаров (работ, услуг), не соответствует понятию «доходы», закрепленному в НК РФ.

И действительно, кассовый метод определения доходов, применяемый упрощенцами, не означает, что доход — это все, что прошло в кассу или на расчетный счет. Доход — это только экономическая выгода налогоплательщика, а не любые полученные им деньги. НДС, полученный упрощенцем, должен быть уплачен в бюджет. А значит, ни о какой экономической выгоде речи быть не может.

Конституционный суд РФ отмечал, что налог — это форма отчуждения собственности в пользу государства.

Соответственно, продавец, включив НДС в состав цены, обозначил, что часть этой цены принадлежит государству. Если же часть цены принадлежит государству, то у налогоплательщика нет оснований включать ее в доход.

Дополнительным аргументом в пользу невключения в доход упрощенца полученного от покупателя НДС является и то, что согласно ст. 248 НК РФ доходы учитываются в целях исчисления налога на прибыль (а значит, и при применении УСНО) за вычетом предъявленного покупателю НДС.

МОЖЕТ ЛИ упрощенец учесть в расходах входной НДС без счета-фактуры?

→ ГРКЗ 2009, № 5, с. 72, «Упрощенка: проблемы и решения»

По мнению Минфина России, упрощенцы не могут учесть в расходах НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), если: — нет счета-фактуры продавца; — счет-фактура есть, но он оформлен с нарушением требований ст. 169 НК РФ.

Статья 169 НК РФ

1. Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом... сумм налога к вычету...

Статья 346.16 НК РФ


1. При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы: 8) суммы [НДС]... по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов...
2. Расходы, указанные в пункте 1 настоящей статьи, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 [НК РФ]...

Статья 168 НК РФ

7. При реализации товаров за наличный расчет организациями... и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования... по... выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Письмо Минфина России от 02.12.2009 № 03-11-06/2/256

...налогоплательщик при заполнении Книги учета доходов и расходов должен указывать... отдельной строкой... сумму [НДС]...

 Такой же позиции придерживаются и некоторые территориальные налоговые органы (Письмо УФНС России по г. Москве от 28.06.2006 № 18-11/3/56398@).

Чтобы избежать споров с налоговой инспекцией, вы можете потребовать у продавца счет-фактуру (исправленный счет-фактуру), тем более что по общему правилу он обязан его выставить (п. 3 ст. 168 НК РФ).

Однако если это невозможно и вы готовы спорить, то используйте следующие доводы.


1. Счет-фактура — это документ, предусмотренный гл. 21 НК РФ только для вычетов НДС, а не для подтверждения расходов. Глава 26.2 НК РФ в части подтверждения расходов отсылает упрощенца не к ст. 169, а к ст. 252 НК РФ, согласно которой расход можно подтвердить любыми первичными документами. Главное, чтобы они свидетельствовали о том, что товары (работы, услуги) приобретены и оплачены. Поэтому даже без счета-фактуры упрощенец может доказать, что уплатил НДС в цене товаров (работ, услуг), например, с помощью договоров и платежных документов.

2. Если товары (работы, услуги) куплены в розницу, то счет-фактура не составляется (Постановление Президиума ВАС РФ от 13.05.2008 № 17718/07). Поэтому упрощенец вправе учесть расходы по приобретению таких товаров (работ, услуг) с НДС на основании кассового чека или бланка строгой отчетности.

3. Упрощенца вообще не должно беспокоить, включен НДС в цену приобретаемых товаров (работ, услуг) или нет. Ведь он не является плательщиком этого налога и принимать его к вычету не собирается. Для него цена товара (работы, услуги) — одно целое. И если есть расход, то он может учитываться с НДС (подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ). Кстати, против этого не возражает и Минфин России (Письмо от 26.06.2006 № 03-11-04/2/131). Правда, он настаивает на том, что в книге учета доходов и расходов отдельными строками надо отражать:

— стоимость сырья или материалов, списанных в производство;
— входной НДС.

Однако даже если упрощенец отразит в книге расход вместе с НДС, ему ничего не грозит — ответственности за неправильное заполнение книги учета доходов и расходов нет.

 Упрощенцы вправе включить в расходы суммы НДС только по приобретенным товарам (работам, услугам). Поэтому учитывать в расходах НДС, выделенный в авансовом счете-фактуре, нельзя. Как, впрочем, и сами уплаченные авансы до получения товаров (работ, услуг).

Статья 346.16 НК РФ

2. Расходы [для целей УСНО]... принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 [НК РФ]...

Статья 252 НК РФ

1. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты...

Статья 346.17 НК РФ

2. Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты.

Письмо Минфина России от 21.02.2008 № 03-11-05/40

...расходы налогоплательщика, применяющего [УСНО]... осуществленные за наличный расчет... могут быть учтены при определении налоговой базы только при наличии кассового чека.

Порядок заполнения Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, утв. Приказом Минфина России от 31.12.2008 № 154н

1.5. Книга... ведение которой... осуществлялось в электронном виде, после выведения на бумажные носители по окончании налогового периода должна быть представлена в налоговый орган... не позднее срока, установленного для представления налоговой декларации по итогам налогового периода...

МОЖЕТ ЛИ упрощенец учесть расходы, оплаченные наличными, без кассового чека?

→ ГРКЗ 2009, № 5, с. 92, 107, «Упрощенка: проблемы и решения»

Для признания расходов в целях УСНО они должны быть одновременно:

- 1) экономически оправданны;
- 2) документально подтверждены;
- 3) фактически понесены;
- 4) оплачены.

Минфин России считает, что раз при наличных расчетах должен выдаваться кассовый чек, то расходы, оплаченные наличными, могут быть учтены только при наличии чека.

Учитывая, что чеки со временем выцветают, Минфин России предлагает делать их ксерокопии и прилагать к ним оригиналы. Ксерокопии надо заверить подписью должностного лица и печатью упрощенца (Письмо от 17.09.2008 № 03-03-07/22).

Однако, во-первых, далеко не все продавцы обязаны использовать ККТ и выдавать чеки (например, плательщики ЕНВД). А во-вторых, НК РФ не содержит положений о том, что кассовый чек является единственным документом, подтверждающим расходы налогоплательщика при наличных расчетах. И значит, документом, подтверждающим оплату, может быть не только кассовый чек, но и любой первичный документ, в частности квитанция к приходному кассовому ордеру по форме № КО-1, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 18.08.98 № 88 (Постановления ФАС ВСО от 02.10.2007 № А19-6792/07-57-Ф02-6957/07; ФАС ДВО от 30.01.2008 № Ф03-А80/07-2/6039; ФАС ЗСО от 12.04.2007 № Ф04-2065/2007(33251-А75-19); ФАС СЗО от 18.12.2007 № А44-574/2007; ФАС СКО от 11.01.2007 № Ф08-6883/2006-2859А).

ЧТО грозит упрощенцу за непредставление в инспекцию электронной книги учета?

→ ГРКЗ 2009, № 5, с. 65, «Упрощенка: проблемы и решения»

Плательщики налога при УСНО могут вести книгу учета доходов и расходов либо в бумажном, либо в электронном виде.

Если книга ведется на бумаге, ее нужно заверить в налоговой инспекции до начала налогового периода. Тогда по окончании года ее повторно представлять в инспекцию не нужно. Если же книга ведется на компьютере, по окончании года ее надо распечатать,

Письмо Минфина России от 31.03.2005 № 03-02-07/1-85

2. ...если книга учета доходов и расходов не заверена в установленном порядке в налоговом органе, данное обстоятельство может рассматриваться как отсутствие книги учета доходов и расходов. В этом случае организация может быть привлечена к ответственности, предусмотренной ст. 126 [НК РФ]...

Письмо ФНС России от 20.08.2008 № ШС-6-3/594@

...при отсутствии у налогоплательщика на момент начала проведения выездной налоговой проверки заверенной в установленном порядке Книжки... налоговый орган вправе применить положения [подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ]...

Статья 31 НК РФ

1. Налоговые органы вправе:
7) определять суммы налогов, подлежащие уплате... расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях... непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Статья 346.18 НК РФ

8. Налогоплательщики, переведенные... на уплату [ЕНВД]... ведут раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении... специальных налоговых режимов.

сброшюровать и представить в налоговую инспекцию для заверения. Сделать это нужно:

- организациям — не позднее 31 марта;
- предпринимателям — не позднее 30 апреля.

Хотя эти сроки установлены не НК РФ, а Приказом Минфина, соблюдать их нужно (Решение ВАС РФ от 11.09.2009 № 9513/09). Иначе с налогоплательщика могут взыскать штраф 50 руб. по п. 1 ст. 126 НК РФ.

Кроме того, Минфин считает, что если электронная книга учета доходов и расходов не заверена в налоговом органе, то это равносильно ее отсутствию. А ФНС в своих выводах пошла еще дальше: если книга не представлена, налог при УСНО в ходе проверки может быть исчислен расчетным путем. Насколько реальна эта угроза?

Налоговые органы действительно вправе определять суммы налогов к уплате расчетным путем на основании известных им данных о налогоплательщике и данных об аналогичных компаниях в ряде ситуаций. Например, когда налогоплательщик:
— не представляет в налоговый орган в течение более 2 месяцев необходимые для расчета налогов документы. То есть расчеты, декларации или же первичные документы, запрошенные при проверке;
— не имеет первичных документов, не ведет учет доходов и расходов, объектов налогообложения, из-за чего невозможно исчислить налоги обычным путем.

Но незаверение книги учета доходов и расходов нельзя трактовать как отсутствие учета (Постановления ФАС ДВО от 19.09.2007 № Ф03-А51/07-2/3471; ФАС ВСО от 06.02.2007 № А19-18593/06-33-Ф02-223/07-С1). Если сдается декларация даже при отсутствии книги, значит, она заполняется на основании каких-то данных. И у налогоплательщика наверняка есть первичные документы, на основе которых рассчитывается налог. Поэтому сказать, что учета нет и налог посчитать невозможно, в таком случае нельзя. А значит, определить налоги расчетным путем в рассматриваемой ситуации налоговые органы не могут (п. 2 мотивировочной части Определения КС РФ от 05.07.2005 № 301-О).

❖ КАК разделить расходы при одновременном применении УСНО и ЕНВД?

→ ГРКЗ 2009, № 6, с. 88, «ЕНВД: практические советы налогоплательщикам»

Совмещая УСНО с объектом «доходы минус расходы» и ЕНВД, налогоплательщик обязан вести раздельный учет доходов и расходов. Если разделить расходы (например, общехозяйственные) прямым

Письмо Минфина России от 20.10.2006 № 03-11-04/3/465

...организация, применяющая по разным видам деятельности два специальных налоговых режима, один из которых согласно [Закону о бухгалтерском учете]... не освобождается от ведения бухгалтерского учета, должна вести бухгалтерский учет, составлять и представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность в целом по организации.

Письмо Минфина России от 23.11.2009 № 03-11-06/3/271

1. ...при совмещении различных режимов налогообложения организациям, являющимся налогоплательщиками [ЕНВД]... рекомендуется определять доходы по видам предпринимательской деятельности, переведенным на уплату указанного налога, на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений ст. ст. 249, 250 и 251 [НК РФ]...

❖ ПРИМЕР

При этом при совмещении системы налогообложения в виде [ЕНВД]... с упрощенной системой налогообложения доходы по видам предпринимательской деятельности, переведенным на уплату [ЕНВД]... определяются с применением кассового метода.

счетом невозможно, они распределяются пропорционально долям доходов от видов деятельности, облагаемых ЕНВД и налогом при УСНО, в общем объеме доходов.

НК РФ не содержит правил определения выручки при совмещении системы налогообложения в виде ЕНВД и «доходно-расходной» УСНО.

Однако учтите, для целей распределения расходов «упрощенную» и «вмененную» выручку надо определять одинаковыми методами. Ведь выручка, определенная кассовым методом, и выручка, определенная методом начисления, являются несопоставимыми показателями. В результате этого не исключены перекосы в учете расходов. Организации, совмещающие УСНО и ЕНВД, должны вести бухучет, поэтому проще всего распределять общехозяйственные расходы на основании показателей выручки по данным бухгалтерского учета (как для УСНО, так и для ЕНВД).

Минфин также не против того, чтобы при совмещении УСНО и ЕНВД налогоплательщик считал общую выручку кассовым методом.

Не забудьте, что учесть в расходах при УСНО можно только оплаченные расходы.

Раздельный учет расходов на основании данных бухгалтерского учета

Организация оказывает услуги юридическим и физическим лицам. Оказание услуг физическим лицам облагается ЕНВД, юридическим лицам — налогом при УСНО с объектом «доходы минус расходы».

В феврале 2010 г. организация приобрела, оплатила и ввела в эксплуатацию компьютер стоимостью 18 880 руб. (в том числе НДС 2880 руб.). Плата за аренду офиса в феврале составила 28 320 руб. (в том числе НДС 4320 руб.). Счет на оплату, полученный от арендодателя, в феврале не оплачен.

Компьютер и офис используются во всех видах деятельности организации.

В феврале 2010 г. выручка по данным бухгалтерского учета от деятельности, в отношении которой применяется УСНО, составила 420 000 руб., от деятельности, облагаемой ЕНВД, — 160 000 руб. Кроме того, по деятельности, облагаемой УСНО, была получена предоплата в размере 60 000 руб. за услуги, которые должны быть оказаны заказчику в следующем месяце.

Согласно учетной политике:

- выручка для распределения расходов по видам деятельности, в отношении которых применяются разные режимы налогообложения, определяется по данным бухгалтерского учета;
- общие расходы распределяются ежемесячно.

420 000 руб. / (420 000 руб. + 160 000 руб.) x
x 100% = 72,4%
100% - 72,4% = 27,6%

18 880 руб. x 72,4% = 13 669,12 руб.

28 320 руб. x 72,4% = 20 503,68 руб.

Расходы на приобретение компьютера и арендную плату учитываются вместе с НДС, так как организация не является плательщиком этого налога (подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ).

Предоплата не может быть признана выручкой в целях бухгалтерского учета, а значит, при составлении пропорции не учитывается (подп. «д» п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утв. Приказом Минфина России от 06.05.99 № 32н).

Доля выручки от деятельности, облагаемой налогом при УСНО, в феврале 2010 г. составит 72,4%.

Доля выручки от деятельности, облагаемой ЕНВД, составит 27,6%.

Сумма расходов на приобретение компьютера, относящаяся к деятельности, облагаемой налогом при УСНО, составит 13 669,12 руб. Она включается в материальные расходы и заносится в книгу учета доходов и расходов (подп. 5 п. 1, п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Сумма расходов на арендную плату, относящаяся к деятельности, облагаемой налогом при УСНО, составит 20 503,68 руб. Но в расходах для целей УСНО и в книге учета доходов и расходов эта сумма будет учтена только после оплаты.

В бухучете на расходы списываются:

- 18 800 руб. — расходы на покупку компьютера;
- 28 320 руб. — расходы на арендную плату.

❖ КАК упрощенцу учесть амортизируемое имущество при возврате на ОСНО?

→ ГЛ. КЗ 2009, № 1, с. 108, «Налоги: что нас ждет в 2009 году»;
2009, № 5, с. 82, «Упрощенка: проблемы и решения»

Ситуация 1. Амортизируемое имущество приобретено и оплачено в период применения упрощенки.

Остаточная стоимость такого имущества при переходе на ОСНО в налоговом учете равна нулю. Это связано с тем, что при применении объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» организация расходы на ОС и НМА, приобретенные при применении УСНО, учет в течение года их приобретения (подп. 1, 2 п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

Налогоплательщики же, применяющие УСНО с объектом налогообложения «доходы», при определении налоговой базы не учитывают расходы, что компенсируется для них пониженной ставкой налога — 6% (п. 1 ст. 346.18, п. 1 ст. 346.20 НК РФ).

Ситуация 2. Амортизируемое имущество приобретено в период применения упрощенки, но оплачено после перехода на ОСНО.

Неоплаченные затраты на приобретение имущества не могли быть учтены в период применения УСНО. Значит, остаточная стои-

Письмо Минфина России от 29.12.2008 № 03-11-04/2/205

Не определяется остаточная стоимость [ОС и НМА, приобретенных в период применения УСНО]... и на дату перехода налогоплательщика с [УСНО]... с объектом налогообложения в виде доходов на [ОСНО]...

Статья 346.17 НК РФ

2. Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. ...оплатой... признается прекращение обязательства... перед продавцом...

Статья 346.25 НК РФ

2. ...при переходе [с УСНО] на [ОСНО]... с использованием метода начислений...
 2) признаются в составе расходов расходы на приобретение в период применения [УСНО]... товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены... налогоплательщиком до даты перехода на [ОСНО]... по методу начисления, если иное не предусмотрено главой 25 [НК РФ]...

мость такого имущества в налоговом учете равна задолженности перед продавцом (неоплаченной части стоимости имущества).

Ситуация 3. Амортизируемое имущество приобретено в период применения ОСНО.

Остаточная стоимость имущества, отражаемая в налоговом учете при возврате на ОСНО, независимо от того, какой объект налогообложения был при УСНО, определяется так (п. 3 ст. 346.25 НК РФ):

Налоговая остаточная стоимость амортизируемого имущества, приобретенного до перехода на УСНО, при возврате на ОСНО	=	Первоначальная стоимость амортизируемого имущества	-	Сумма амортизации, начисленной при применении ОСНО	-	Часть стоимости имущества, которая могла быть учтена в расходах при УСНО с объектом «доходы минус расходы»
--	---	--	---	--	---	--

Исходя из этой стоимости и оставшегося срока полезного использования ОС и НМА продолжают амортизироваться для целей налогообложения прибыли.

❖ ПРИМЕР

Учет ОС при возврате на общий режим налогообложения

Статья 346.16 НК РФ

3. Расходы на приобретение [ОС и НМА]... принимаются в следующем порядке:
 3) в отношении [ОС и НМА]... со сроком полезного использования до трех лет включительно — в течение первого календарного года применения [УСНО]... в отношении [ОС и НМА] приобретенных... до перехода на [УСНО]... стоимость [ОС и НМА] включается в расходы в следующем порядке:
 в отношении [ОС и НМА]... со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно в течение первого календарного года применения [УСНО]... — 50 процентов стоимости, второго календарного года — 30 процентов стоимости и третьего календарного года — 20 процентов стоимости;
 в отношении [ОС и НМА]... со сроком полезного использования свыше 15 лет — в течение первых 10 лет применения [УСНО]... равными долями стоимости [ОС]...

С 2009 г. налогоплательщик, начислявший в налоговом учете амортизацию линейным методом, перешел на УСНО с объектом налогообложения «доходы». С 2010 г. он вернулся на ОСНО.

На дату перехода на УСНО у него имелись ОС, оплаченные и не полностью самортизированные при применении ОСНО, а именно:

- компьютер с остаточной стоимостью 15 000 руб. и сроком полезного использования (СПИ) 3 года;
- легковой автомобиль с остаточной стоимостью 378 000 руб., СПИ 5 лет.
- здание с остаточной стоимостью 3 502 800 руб., СПИ 25 лет.

В 2009 г. налогоплательщик приобрел грузовой автомобиль стоимостью 1 800 000 руб., СПИ 7 лет.

При возвращении на ОСНО остаточная стоимость указанных ОС для целей налогообложения признается равной:

- для грузового автомобиля — 0 руб., поскольку он был приобретен в период применения УСНО;
- для компьютера — 0 руб., так как при применении УСНО с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» его остаточная стоимость была бы полностью учтена в расходах в первый год применения этого режима;
- для легкового автомобиля — 189 000 руб., поскольку в период применения УСНО, в течение 2009 г., на расходы могла бы быть списана 1/2 его стоимости;
- для здания — 3 152 520 руб., так как в период применения УСНО, в течение 2009 г., на расходы могла бы быть списана 1/10 его стоимости.

378 000 руб. - (378 000 руб. x 50%) = 189 000 руб.

3 502 800 руб. - 3 502 800 руб. / 10 лет = 3 152 520 руб.

Статья 76 НК РФ

9.2. В случае нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика... или срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам... на сумму [денег]... в отношении которой действовал режим приостановления, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику за каждый календарный день нарушения срока. Процентная ставка [равна]... ставке рефинансирования [Банка России]... действовавшей в дни нарушения налоговым органом [указанных сроков]...

Статья 93.1 НК РФ

1. Должностное лицо... проводящее налоговую проверку, вправе истребовать... у... лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика... эти документы (информацию).
5. Лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией).
6. Отказ лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки... влекут ответственность, предусмотренную [ст. 129.1 НК РФ]...

Статья 126 НК РФ

2. Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике... влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей.

Статья 129.1 НК РФ

1. Неправомерное несообщение... лицом сведений, которые в соответствии с [НК РФ]... это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного [ст. 126 НК РФ]... влечет взыскание штрафа в размере 1000 рублей.

ПОЛУЧИТ ЛИ налогоплательщик компенсацию за просрочку отмены решения о приостановлении операций по счету?

С.А. Тараканов, советник государственной гражданской службы РФ 3 класса

С 01.01.2010 действует правило, согласно которому начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику за каждый календарный день нарушения налоговым органом:
— срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке;
— срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика.

Проценты начисляются на сумму, в отношении которой действовал режим приостановления, исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей в дни нарушения налоговым органом этих сроков.

КАКОЙ штраф грозит за непредставление документов при встречной проверке?

ГККЗ 2009, № 9, с. 26, «Процедурные ошибки налоговых органов – шанс налогоплательщика»

Налоговые органы, проводящие проверку вашего контрагента, вправе истребовать у вас документы, касающиеся его деятельности. И вы обязаны представить эти документы, конечно, если они у вас есть.

За непредставление имеющихся у вас документов п. 1 ст. 129.1 НК РФ предусмотрен штраф в размере 1000 руб.

Однако налоговые органы нередко штрафуют лиц, не представивших документы при встречной проверке, по п. 2 ст. 126 НК РФ на 5000 руб. за непредставление документов, содержащих сведения о налогоплательщике, по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от их представления.

Суды же единодушно признают такие решения незаконными. Ведь в ст. 93.1 НК РФ прямо сказано, что отказ лица от представления документов при встречной проверке влечет ответственность, предусмотренную ст. 129.1 НК РФ. Поэтому квалифицировать это нарушение по п. 2 ст. 126 НК РФ нельзя (Постановления ФАС ВСО от 17.03.2009 № А33-9821/08-Ф02-942/09; ФАС СКО от 18.05.2009 № А20-957/2008; ФАС ЦО от 22.12.2008 № А36-2108/2008).

Кроме того, даже если признать, что в данном вопросе есть неясность, штраф, предусмотренный п. 1 ст. 129.1 НК РФ, в пять раз ниже штрафа, установленного п. 2 ст. 126 НК РФ. А все неустранимые неясности актов законодательства толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

ВОЗМОЖНО ЛИ доначисление налога по выездной проверке, если «камеральное» решение об этом признано незаконным?

→ ГРКЗ 2009, № 9, с. 24, «Процедурные ошибки налоговых органов – шанс налогоплательщика»

Статья 69 АПК РФ

2. Обстоятельства, установленные вступившим в законную силу судебным актом арбитражного суда по ранее рассмотренному делу, не доказываются вновь при рассмотрении арбитражным судом другого дела, в котором участвуют те же лица.

Постановление ФАС ЗСО от 04.05.2009 № Ф04-2059/2009(4050-А81-42)

Наличие решения [суда]... о признании недействительным решения налогового органа, вынесенного по результатам камеральной проверки, ошибочно признано судами в качестве основания для признания недействительным решения налогового органа по результатам выездной налоговой проверки.

Согласно пункту 2 статьи 69 АПК РФ преюдициальное значение для рассмотрения дела имеют установленные судом обстоятельства, а не результат рассмотрения спора по результатам камеральной проверки. К таким обстоятельствам относятся установленные в ходе выездной налоговой проверки обстоятельства, явившиеся основанием для отказа в применении обществом налогового вычета.

Статья 243 НК РФ

7. Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по [ЕСН]... не позднее 30 марта года, следующего за истекшим...

Федеральный закон от 24.07.2009 № 213-ФЗ

Статья 38

Права и обязанности участников отношений, регулируемых законодательством [РФ]... о налогах и сборах, возникшие в отношении налоговых периодов по [ЕСН]... истекших до 1 января 2010 года, осуществляются в порядке, установленном [НК РФ]... с учетом положений главы 24 [НК РФ]... действовавшей до [01.01.2010]...

Объем прав, а значит, и возможностей, предоставленных налоговым органам в рамках проведения выездных проверок, неизмеримо шире, чем при проведении проверок камеральных.

И бывает так, что решение по камеральной проверке суд уже признал недействительным, но налоговый орган, проведя выездную проверку, опять доначисляет те же суммы (недоимку, пени, штраф) и за тот же период. И если он основывается на новых доказательствах, собранных при выездной проверке, суд может признать доначисление законным. Сама по себе недействительность решения по камеральной проверке не будет иметь обязательного значения для суда, рассматривающего спор по выездной проверке. Такое значение будут иметь только обстоятельства, которые установил суд, отменяя решение по камералке.

Например, налоговый орган по итогам камеральной проверки отказал налогоплательщику в вычете НДС из-за того, что в счете-фактуре не расшифрованы подписи. Суд, признавая это решение недействительным, указал, что отсутствие расшифровки не является основанием для отказа в вычете. А при выездной проверке налоговики выяснили, что организации, от имени которой был выставлен спорный счет-фактура, не существует и никогда не существовало. И это претензии уже совсем другого рода. Поэтому, решая вопрос о правомерности доначисления НДС по итогам выездной проверки, суд не сможет обосновать свое решение выводами, которые были сделаны в отношении решения по итогам камеральной проверки.

КТО будет проводить проверки по ЕСН с 01.01.2010?

✿ С.А. Тараканов, советник государственной гражданской службы РФ 3 класса

С 2010 г. ЕСН отменен, однако те, кто платил этот налог в 2009 г., должны представить налоговую декларацию не позднее 30.03.2010 в налоговые органы. Это прямо следует из ст. 38 Федерального закона от 24.07.2009 № 213-ФЗ.

При обнаружении ошибок или неотражения каких-то сведений в ранее поданных декларациях (расчетах) по ЕСН вы также можете внести в них необходимые исправления и представить в инспекцию уточненную декларацию (расчет). Камеральные проверки налоговой декларации по ЕСН за 2009 г., а также уточненных налоговых деклараций (расчетов) за 2009 г. и предшествующие периоды инспекция будет проводить по правилам, установленным НК РФ.

Статья 89 НК РФ

4. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Статья 101 НК РФ

14. Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности... или... об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки... и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Статья 101.4 НК РФ

12. Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения акта и иных материалов мероприятий налогового контроля является основанием для отмены решения налогового органа... К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов... и обеспечение возможности этого лица представить объяснения.

Статья 100 НК РФ

5. Акт... проверки... должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка... под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения...
...если лицо, в отношении которого проводилась проверка [уклоняется]... от получения акта... этот факт отражается в акте... и акт... направляется... заказным письмом по месту нахождения... лица. В [этом] случае... датой вручения этого акта считается шестой день считая с даты отправки...

Что касается выездных проверок, то в 2010 г. налоговые органы вправе назначить выездную налоговую проверку по ЕСН за 2007—2009 гг., в 2011 г. — за 2008—2009 гг., а в 2012 г. — за 2009 г. С 2013 г. выездные налоговые проверки по ЕСН за какой-либо период проводить уже нельзя.

❖ КОГДА можно заявить о том, что вам не сообщили о рассмотрении материалов проверки?

→ ГЛ. КЗ 2009, № 9, с. 14, «Процедурные ошибки налоговых органов – шанс налогоплательщика»

В НК РФ прямо названо одно *безусловное основание* для признания незаконным решения налогового органа о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности. Решение должно быть отменено, если налогоплательщику не дали возможности представить свои объяснения и участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки или акта об обнаружении правонарушения (составленного в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ).


Заметьте, право налогоплательщика участвовать в рассмотрении материалов проверки или акта не зависит от того, может ли он возразить что-либо по существу, могут ли его возражения повлиять на принимаемое решение, представлял ли он возражения на акт. Неважно также, первичное это рассмотрение или последующее, с учетом сведений, полученных при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Налогоплательщик должен быть извещен — и точка. И если такого извещения не было, решение по проверке должно быть отменено (Постановление Президиума ВАС РФ от 16.06.2009 № 391/09).

Чтобы понять, когда еще можно заявить о том, что налоговый орган не сообщил вам о рассмотрении материалов проверки (акта) либо лишил возможности представить объяснения и возражения, необходимо вспомнить порядок извещения, установленный НК.

Начинается все с акта. В акте проверки или акте об обнаружении правонарушения должна быть либо подпись налогоплательщика, либо запись о том, что он отказался его подписывать. После этого акт либо вручают налогоплательщику, либо передают иным способом, свидетельствующим о дате получения. И только если налогоплательщик уклоняется от получения акта (о чем опять же делается отметка в акте), акт отправляют заказным письмом. Тогда он считается полученным на 6-й рабочий день с даты отправки (п. 4 ст. 101.4 НК РФ). От этой даты отсчитывается срок, в течение которого налогоплательщик может представить письменные возражения. Для акта по проверкам он составляет 15 рабочих дней, а для акта об обнаружении правонарушения — 10 рабочих дней. И только после истечения этого срока налоговый орган может на-

значить время и место рассмотрения материалов проверки или акта, о чем и нужно известить налогоплательщика.

Таким образом, более ранняя дата такого рассмотрения, указанная в извещении, — повод для отмены решения налогового органа. Ведь налогоплательщик был лишен возможности представить свои возражения (Постановление ФАС СЗО от 29.05.2008 № А56-50178/2007).

 *Нередко налоговики направляют одновременно и акт, и извещение о времени и месте рассмотрения материалов проверки или акта. Иногда дата рассмотрения указывается прямо в акте. Это не запрещено. И если акт вручен налогоплательщику и в нем дата рассмотрения материалов проверки указана с учетом времени, необходимого для подготовки возражений на акт, то суд признает извещение надлежащим (Постановление ФАС СКО от 01.10.2008 № Ф08-5887/2008).*

Статья 101 НК РФ

2. Руководитель... налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов... проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка.

Статья 100 НК РФ

6. Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка... в течение 15 дней со дня получения акта... проверки вправе представить... возражения по указанному акту...

Статья 101.4 НК РФ


5. Лицо, совершившее налоговое правонарушение, вправе... в течение 10 дней со дня получения акта представить... возражения по акту...

7. Акт рассматривается в присутствии привлекаемого к ответственности лица... О времени и месте рассмотрения акта налоговый орган извещает лицо, совершившее [налоговое правонарушение]... заблаговременно.

Нужно обращать внимание и на то, как именно в извещении указана дата рассмотрения. Это должна быть конкретная дата: день, месяц, год. Между тем некоторые инспекции могут написать в извещении фразу: «Рассмотрение назначено на 15-й рабочий день с момента получения акта». То есть налогоплательщик должен сам догадаться, когда именно этот день наступит. Суды такие формулировки не приветствуют. Поэтому решения, принятые в отсутствие налогоплательщиков, которым таким образом «сообщили» о дате рассмотрения материалов проверки или акта, признаются недействительными (Постановление ФАС СЗО от 09.06.2009 № А21-8401/2008).

Назначать так дату рассмотрения материалов проверки недопустимо еще и потому, что 15 рабочих дней отводится на представление возражений. Соответственно, рассмотреть материалы налоговой проверки можно не раньше чем на 16-й рабочий день после того, как акт получен налогоплательщиком.

И, наконец, последний момент. Для многих документов, направляемых налогоплательщику по почте, НК РФ установлены сроки, по истечении которых документы считаются полученными. Но для извещений о времени и месте рассмотрения акта или материалов проверки такого правила нет. Поэтому суды исходят из того, что извещение, во-первых, должно быть заблаговременным, а во-вторых, должно быть фактически получено налогоплательщиком. Если же налоговый орган принял решение, а доказать реальное получение извещения налогоплательщиком не может, то решение с большой долей вероятности будет признано судом недействительным.

 Суды признавали недействительными решения налоговых органов, если:

- извещение получено налогоплательщиком в день рассмотрения материалов проверки или позднее (Постановления ФАС ЦО от 06.10.2008 № А64-5745/07-22; ФАС ВВО от 30.09.2008 № А29-6058/2007);
- извещение возвращено почтовым отделением налоговому органу с отметкой «истек срок хранения» (Постановления ФАС УО от 12.05.2009 № Ф09-2783/09-СЗ; ФАС МО от 24.10.2008 № КА-А40/8871-08);
- налогоплательщик был извещен по телефону (Постановления ФАС ЗСО от 26.11.2008 № Ф04-6566/2008(14886-А67-42); ФАС ВСО от 04.03.2009 № А33-8665/08-Ф02-722/09);
- в извещении указано, что налогоплательщик приглашается не для рассмотрения материалов проверки, а для вручения решения о привлечении к ответственности. При этом то, что решение было вынесено в день, указанный в извещении, значения не имеет (Постановление ФАС ЦО от 10.06.2008 № А14-13224-2007/711/34);
- отметку об отказе налогоплательщика от получения и подписания извещения инспектор сделал единолично, без привлечения незаинтересованных лиц (Постановление ФАС ВСО от 26.11.2008 № А19-5211/08-43-Ф02-5441/08).

❖ КАК избежать пени и штрафа, действуя вопреки разъяснениям контролирующих органов?

→ ГРКЗ 2009, № 10, с. 53, 63, «Как самому найти ответ на любой налоговый вопрос»

Статья 78 НК РФ

1. Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном настоящей статьей.

6. Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

10. ...если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением срока, установленного пунктом 6 настоящей статьи, налоговым органом на сумму излишне уплаченного налога, которая не возвращена в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования [Банка России]... действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Способ первый — для тех, кто не боится идти в суд. Заплатите налог, следуя разъяснениям Минфина или налоговой службы, пусть даже вы с ними не согласны. А сразу после этого подайте в инспекцию уточненную декларацию и заявление с просьбой вернуть излишне уплаченную сумму.

Скорее всего, вам в этом откажут. Но этот отказ вы можете оспорить в суде. И если последний согласится с вашими аргументами, что налог вы переплатили, он обяжет налоговый орган вернуть вашу переплату и перечислить проценты за задержку возврата налога.

❖ **Налогоплательщик может также подать заявление о зачете переплаты в счет предстоящих налоговых платежей либо в счет имеющейся задолженности перед бюджетом по налогам, пене или штрафу. Но проценты за несвоевременный зачет начисляться не будут (Постановления ФАС ВСО от 20.08.2007 № А19-410/07-35-Ф02-5527/07; ФАС ЗСО от 07.07.2008 № Ф04-4079/2008(7607-А46-26); ФАС СЗО от 09.11.2007 № А56-50346/2006).**

Другой способ минимизировать свои потери, даже не имея переплат в бюджет, — попробовать получить по спорному вопросу бла-

Статья 75 НК РФ

8. Не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений... данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти...

Статья 111 НК РФ

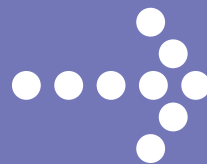
1. Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

3) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений... данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти...

гоприятные для вас разъяснения Минфина. Тогда, даже если налоговый орган посчитает ваши действия незаконными и суд поддержит его, вы рискуете лишь суммой неуплаченного налога. Пени и штраф при наличии разъяснений в вашу пользу исключены. То есть вы заплатите только то, что должны были бы заплатить, но гораздо позднее.

Направлять свой собственный запрос имеет смысл, даже если вам уже известно мнение Минфина по волнующей вас проблеме. Ведь большинство писем Минфина по налоговым вопросам, публикуемых и обсуждаемых в СМИ, — это ответ на конкретный вопрос конкретного налогоплательщика. По общему правилу такое письмо — это документ, содержащий лишь разъяснение существующих правовых норм, а не устанавливающий новые нормы. Это разъяснение носит индивидуальный характер и не является обязательным и для налогоплательщика, обратившегося с запросом, и для всех других лиц.

Главное — правильно формулируйте свой вопрос. Четко, подробно опишите обстоятельства, в которых вы собираетесь применить разъяснение, и, самое важное, «заложите» в свое обращение желаемый ответ. Для этого приведите свою систему аргументов со ссылками на нормативные акты, судебную практику (если она есть) и в заключение добавьте простую фразу: «Правильно ли мы понимаем, что в нашей ситуации на основании таких-то норм поступать следует таким-то образом?» Если вы досконально разобрались в проблеме, написать такой запрос уже не составит большого труда. Но только такой «закрытый» вопрос дает шанс на то, что Минфин изменит свое мнение и ответит: «Да, вы все понимаете верно».



КАК учитывать ГСМ, приобретаемые по топливным картам?

→ ГРКЗ 2009, № 9, с. 93, «МПЗ: бухгалтерский и налоговый учет»

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н

[Комментарий к счету 50 «Касса»]

К счету 50... могут быть открыты субсчета: 50-3 «Денежные документы» и др. На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются на счете 50 «Касса» в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Инструкция по применению Плана счетов

[Комментарий к счету 10 «Материалы»]

Счет 10... предназначен для обобщения информации о наличии и движении... топлива...

Оплата топливных карт или талонов представляет собой только перечисление аванса поставщику ГСМ, что отражается проводкой Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – Кт 51 «Расчетные счета». Приобретенные топливные карты являются документами, на основании которых организация-покупатель имеет право требовать от поставщика соответствующего количества ГСМ, и поэтому они должны учитываться на субсчете 50-3 «Денежные документы» к счету 50 «Касса». Поступление топливных карт в кассу организации оформляется приходным кассовым ордером. Затем из кассы их выдают под отчет водителю по расходному кассовому ордеру. В учете это отражается проводкой Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – Кт 50-3. Те же проводки делаются при последующем зачислении денег на уже имеющиеся и выданные водителю топливные карты.

Водитель в установленном организацией порядке (как правило, еженедельно или ежемесячно) составляет авансовый отчет об использовании карт. К отчету он прилагает чеки АЗС. В них должны быть указаны: дата заправки, реквизиты АЗС, количество и марка отпущенных ГСМ. На основании авансового отчета бухгалтер учитывает ГСМ на счете 10 «Материалы», но не на счете 20! Потому что авансовый отчет подтверждает только приобретение топлива, а не его использование.

Нередка такая ситуация. На карте было 100 литров бензина, а авансовый отчет представлен на 99 литров. Возникает вопрос: куда отнести 1 литр? Этот литр — недостача у подотчетного лица — водителя, которую нужно отражать так: Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – Кт 71. Далее недостающие суммы могут быть удержаны из зарплаты работника. Взыскание отражается проводкой Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

На счет 20 ГСМ будут списаны только тогда, когда водители представят путевые листы, где зафиксированы расход горючего и расстояние, пройденное автомобилем. И здесь перед любым бухгалтером встают две проблемы: как проконтролировать целевое использование топлива водителем и как учесть ГСМ в целях налогового учета.

Что касается *контроля над активами*, то возможны два варианта действий.

Вариант 1. Вы можете сами установить норму расхода топлива. Для этого надо провести контрольный рейс по установленному маршруту и составить акт контрольного пробега, в котором указать количество израсходованного топлива. На основании акта ор-

Письмо Минфина России от 14.01.2009 № 03-03-06/1/6

При определении обоснованности... затрат на приобретение топлива для служебного автомобиля необходимо учитывать Методические рекомендации... введенные в действие Распоряжением [Минтранса России]... от 14.03.2008 № АМ-23-р...

Методические рекомендации «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте», утв. Распоряжением Минтранса России от 14.03.2008 № АМ-23-р

1. Методические рекомендации... предназначены для автотранспортных предприятий, организаций, занятых в системе управления и контроля, предпринимателей и др., независимо от форм собственности, эксплуатирующих автомобильную технику и специальный подвижной состав на шасси автомобилей...
3. Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте предназначены для расчетов нормативного значения расхода топлив... для расчетов по налогообложению предприятий...

Статья 254 НК РФ

7. К материальным расходам для целей налогообложения приравняются:
- 2) потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке [МПЗ]... в пределах норм естественной убыли...

Указ Президента РФ от 23.05.96 № 763

10. Нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти... не прошедшие государственную регистрацию, а также зарегистрированные, но не опубликованные в установленном порядке, не влекут правовых последствий...

ганизация устанавливает норму расхода ГСМ, например, на 100 километров. И исходя из этих норм и фактического пробега автомобиля списывает ГСМ на затраты. Сверхнормативный расход относится в дебет счета 94.

Вариант 2. Можно применять современные системы контроля за движением служебных машин и расходом топлива с использованием GPS-навигации и передачей данных через Интернет. Такие системы контроля позволяют в любой момент времени узнать:

- где находится автомобиль;
- во сколько и откуда он выехал, сколько топлива было в баке перед поездкой;
- во сколько и куда приехал, каков расход топлива на поездку.

При наличии такой системы проблем с контролем целевого расходования ГСМ вообще быть не должно, так как используемые в ней приборы позволяют получить достоверные данные о расходе топлива. При этом в бухучете стоимость израсходованного бензина полностью списывается на счет 20.

Теперь о расходах на ГСМ в целях налогового учета. Здесь также два варианта действий.

Вариант 1. Если не хотите спорить с налоговыми инспекторами, затраты на ГСМ при расчете налога на прибыль придется учитывать в пределах норм, утвержденных Минтрансом.

Вариант 2. Если спорить с контролирующими органами не боитесь, то можете списывать затраты на ГСМ в той же сумме, что и в бухучете. Ведь использовать нормы Минтранса не обязательно.

Во-первых, в НК РФ никаких указаний на то, что ГСМ нужно списывать по нормам, а тем более установленным Минтрансом, нет. Нормы предусмотрены только для потерь от недостачи или порчи при хранении и транспортировке МПЗ. Однако в данном случае речь идет не о потерях ГСМ, а об их использовании в деятельности организации. То есть об обычных материальных расходах, для которых никакие нормы Кодексом не предусмотрены.

Во-вторых, документ Минтранса, содержащий нормы, называется Методическими рекомендациями, а рекомендации не могут быть обязательными. «Рекомендованный» расход бензина может существенно отличаться от реального. Ведь здесь нужно учитывать и возраст автомобиля, так как чем он старше, тем больше топлива расходует, и маршрут, так как на трассе бензина уходит гораздо меньше, чем при поездках по городу. Особенно в тех городах, где ситуация на дорогах напряженная.

В-третьих, Методические рекомендации Минтранса России не зарегистрированы Минюстом России и официально не опубликованы. Следовательно, они не обязательны для исполнения. По-

Постановление ФАС Центрального округа от 04.04.2008 № А09-3658/07-29

[НК РФ]... не предусмотрено нормирование расходов ГСМ в целях налогообложения прибыли, а «Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте»... на которые ссылается налоговый орган, носят рекомендательный характер.

Статья 171 НК РФ

1. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную

ПРИМЕР

в соответствии со статьей 166 [НК РФ]... на... налоговые вычеты.

12. Вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы... частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров... подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров...

Письмо Минфина России от 09.04.2009 № 03-07-11/103

...налогоплательщик, перечисливший суммы оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), суммы [НДС]... предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг) при получении таких сумм оплаты (частичной оплаты), имеет право к вычету не принимать.

этому в спорах об обязательности применения норм Минтранса суды поддерживают налогоплательщиков, а не налоговых инспекторов.

НДС по топливу можно принять к вычету уже при приобретении топливных карт, но с условием, что поставщик выставит счет-фактуру на полученный аванс. Однако этот вычет — право организации, а не обязанность, она может как воспользоваться вычетом, так и отказаться от него. В любом случае принятое решение лучше закрепить в учетной политике. Если организация решит отказаться от вычета НДС с уплаченных авансов, то применить этот вычет нужно будет в момент учета ГСМ на счете 10. Если же компания примет другое решение, то при фактическом получении ГСМ НДС также принимается к вычету, а НДС с авансов восстанавливается.

Учет операций по приобретению и использованию ГСМ

Организация приобрела топливные карты на сумму 11 800 руб., в том числе НДС 1800 руб. Водителю выданы топливные карты на сумму 1180 руб., в том числе НДС 180 руб. За карты водитель полностью отчитался, при этом стоимость израсходованного топлива составила 800 руб. без НДС.

В бухгалтерском учете эти операции будут отражаться так.

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма	Первичный документ
Оплачены топливные карты (перечислен аванс за бензин)	60	51	11 800	Выписка банка по расчетному счету
Принят к вычету НДС с аванса	68	76-НДС	1 800	Счет-фактура на аванс, платежное поручение
Получены топливные карты	50-3	60	11 800	Приходный кассовый ордер
Топливные карты выданы водителю	71	50-3	1 180	Расходный кассовый ордер
Приобретены ГСМ	10	71	1 000	Чеки АЗС, авансовый отчет
Учен НДС по приобретенным ГСМ	19	71	180	Счет-фактура
НДС, предъявленный поставщиком, принят к вычету	68	19	180	Счет-фактура
Восстановлен НДС с аванса, принятый к вычету	76-НДС	68	180	Счет-фактура на аванс
Списаны израсходованные ГСМ	20	10	800	Путевой лист

КАК учесть тару?

→ ГРКЗ 2009, № 9, с. 105, «МПЗ: бухгалтерский и налоговый учет»

Статья 254 НК РФ

1. К материальным расходам, в частности, относятся... затраты налогоплательщика:
2) на приобретение материалов, используемых:
для упаковки...

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н

172. В случаях, когда стоимость тары входит в продажную цену продукции, которая упакована в данную тару, т.е. покупателем отдельно (сверх стоимости продукции) не оплачивается, стоимость такой тары относится:

- а) в дебет счета [20] «Основное производство» (т.е. включается в производственную себестоимость продукции), если упаковка продукции в тару осуществляется в производственных подразделениях организации;
- б) в дебет счета [44] «Расходы на продажу», если упаковка продукции в тару осуществляется после ее сдачи на склад готовой продукции.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов

173. Если стоимость тары покупателем оплачивается отдельно (т.е. сверх стоимости затаренной в нее продукции), то стоимость тары (по фактической себестоимости или учетным ценам) списывается у поставщика с кредита счета [10] «Материалы» (субсчет «Тара и тарные материалы») в дебет счета учета расчетов по мере отгрузки (отпуска).

176. Полученная возвратная тара учитывается у поставщика по дебету счета [10] «Материалы» (субсчет «Тара и тарные материалы») по фактической себестоимости или учетной цене в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов.

Учет тары зависит от того, к какому виду она относится. Во-первых, это может быть *тара однократного использования* (неотделимая от товара). Такой тарой является, например, коробка для торта, пакет для круп, сахара, соли.

Так как без коробки торт продать нельзя, то в бухучете ее стоимость включается в себестоимость готовой продукции, а для целей налогообложения учитывается в составе материальных расходов.

Другой вид тары — *тара, отделяемая от товара*. Она, в свою очередь, может быть возвратная или невозвратная.

Если тара невозвратная, и в бухгалтерском, и в налоговом учете она учитывается так же, как тара, неотделимая от товара. Однако в бухгалтерском учете есть одно исключение — если счет 43 «Готовая продукция» уже сформирован, то стоимость тары относится сразу на коммерческие расходы. То есть если готовая продукция затаривается уже после приемки отделом технического контроля (ОТК) и после сдачи на склад непосредственно перед отгрузкой покупателю, то стоимость тары учитывают на счете 44 «Расходы на продажу». Но если затаривание происходит в технологическом процессе до ОТК, то стоимость тары относится на счет 20 «Основное производство» и включается в стоимость готовой продукции.

Теперь о возвратной таре. Условия возврата тары должны быть определены договором поставки товара. Договор может содержать цену тары, условия возврата, ответственность за ее невозврат. И чем подробнее будут прописаны все условия, тем легче работать бухгалтеру. Но независимо от условий договора основные бухгалтерские записи, отражающие движение тары в учете продавца, будут такими.

Когда	Содержание операции	Проводка
При продаже товара	Списана стоимость возвратной тары	Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – Кт 10-4 «Тара и тарные материалы»
При возврате тары	Оприходована возвращенная тара	Дт 10-4 – Кт 62

Если покупатель оплачивает возвратную тару, потребуются дополнительные проводки.

Когда	Содержание операции	Проводка
При продаже товара	Возвратная тара оплачена покупателем	Дт 51 «Расчетные счета» – Кт 62
После завершения договора поставки	Деньги, полученные в счет оплаты тары, возвращены покупателю	Дт 62 – Кт 51

Покупатель возвратную тару на балансе не учитывает. Поэтому в его учете отражаются только расчеты с продавцом.

Когда	Содержание операции	Проводка
При покупке товара	Оплачена возвратная тара	Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – Кт 51
После завершения договора поставки	Деньги, перечисленные в счет оплаты тары, возвращены продавцом	Дт 51 – Кт 60

Если поставки товара осуществляются на постоянной основе, деньги, уплаченные покупателем при первой поставке, не возвращаются и тара, использованная для упаковки новых партий, не оплачивается. Поэтому на протяжении всего срока действия договора у продавца будет оставаться кредиторская задолженность за оплаченную покупателем тару, а у покупателя — дебиторская задолженность продавца на ту же сумму.

Еще важно обратить внимание на доставку возвратной тары. Бухгалтерский учет у продавца и покупателя будет зависеть от условий договора.

Если затраты на возврат тары продавец товара не компенсирует, покупатель включает их в стоимость этого товара (Дт 10 – Кт 60). Продавец в этом случае затраты на возврат тары не учитывает.

Компенсация продавцом затрат покупателя на возврат тары в бухучете отражается так.

Когда	Содержание операции	Проводка
У продавца		
При перечислении денег покупателю	Покупателю компенсированы затраты на возврат тары	Дт 91 «Прочие доходы и расходы» (44) – Кт 51
У покупателя		
При перечислении денег перевозчику	Оплачена доставка возвратной тары продавцу	Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – Кт 51
При получении денег от продавца	Продавцом компенсированы затраты на возврат тары	Дт 51 – Кт 76

Поскольку покупатель сам никаких услуг никому не оказывает, его платежи рассматриваются как посреднические, то есть доходов и расходов, связанных с возвратом тары, у него не возникает. Если, конечно, речь не идет о ситуации, когда он не просто возвращает за счет продавца поставленную ему тару, но еще и оказывает услуги по ее сбору от других покупателей данного региона или выполняет еще какие-либо работы, связанные с возвратом тары. Это может быть промывка, просушка, упаковка тары.

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. Приказом Минфина России от 06.05.99 № 32н

3. ...не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:
по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. Приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н

3. Для целей настоящего Положения не признаются расходами организации выбытие активов:
по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.

❖❖❖ КАК учесть товар, если нет счета-фактуры?

→ ГРКЗ 2009, № 9, с. 100, 116, «МПЗ: бухгалтерский и налоговый учет»

Если товар пришел с товаросопроводительными документами и нет только счета-фактуры, то он учитывается на счете 10 «Материалы» (41 «Товары») по стоимости, указанной в товаросопроводительных документах, но без НДС.

Если вообще нет никаких документов, в том числе и товаросопроводительных, но есть договор и известно, от какого поставщика товары поступили, их учитывают по договорной стоимости, опять же без учета налога.

Если точно определить поставщика нельзя (например, организация работает с несколькими поставщиками идентичных товаров), бухгалтер должен учесть товары по тем ценам, по которым он обычно принимает их к учету.

А вот НДС будет отражен на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» только тогда, когда появится счет-фактура. Общепринятый порядок такой: бухгалтер просит выслать ему счет-фактуру по факсу или в электронном виде. Получив копию документа, он отражает НДС на счете 19 и ждет подлинник. Лишь имея его на руках, можно принять налог к вычету.

Важно обратить внимание на дату счета-фактуры — не позднее 5 дней после отгрузки товаров. Иначе, по мнению налоговых органов, НДС нельзя принять к вычету.

Большинство судов с этим не согласны. Но чтобы доказать право на вычет НДС на основании «просроченного» счета-фактуры, в любом случае придется пройти через судебное разбирательство (Постановления ФАС ВСО от 20.04.2007 № А19-22947/06-51-Ф02-1904/07; ФАС ЗСО от 24.01.2007 № Ф04-297/2006(29265-А46-34); ФАС МО от 25.09.2009 № КА-А41/9791-09-2; ФАС ПО от 18.08.2009 № А55-15142/2008; ФАС СКО от 01.12.2008 № Ф08-7137/2008).

Другое дело, если счет-фактура составлен своевременно, но он не поступил вовремя в организацию, например долгое время шел по почте. Тогда этот счет-фактура регистрируется в книге покупок в том квартале, когда он был получен. Подтвердить, что счет-фактура поступил не в том периоде, когда поступали товары, можно журналом учета регистрации входящей корреспонденции.

❖❖❖ КАК сформировать резерв под снижение стоимости МПЗ?

→ ГРКЗ 2009, № 9, с. 90, «МПЗ: бухгалтерский и налоговый учет»

Резерв под обесценение МПЗ нужен для того, чтобы: — обеспечить достоверность отчетности в условиях снижения рыночных цен на материалы;

Статья 168 НК РФ

3. При реализации товаров (работ, услуг)... выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг)...

Письмо Минфина России от 17.09.2009 № 03-07-09/48

...счет-фактура, составленный с нарушением срока, предусмотренного... п. 3 ст. 168 [НК РФ]... не может являться основанием для принятия к вычету сумм [НДС]...

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н

20. Снижение стоимости [МПЗ]... отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим [МПЗ]... используемым при производстве готовой продукции, работ, оказании услуг, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции, работ, услуг соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н

25. [МПЗ]... которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью [МПЗ]... если последняя выше текущей рыночной стоимости.

1500 руб. - 1000 руб. = 500 руб.

1000 руб. - 600 руб. = 400 руб.

- правильно сформировать финансовый результат;
- показать эффект от обесценения материалов именно в том периоде, когда это произошло;
- предотвратить образование убытков в периоде, когда будет продана продукция.

Резерв формируется только тогда, когда снижение стоимости материалов приводит к снижению продажной цены произведенной из них продукции. Допустим, организация в прошлом году приобрела материалы по 100 руб., а сегодня они стоят уже 50 руб. Цена же продукции, которую организация изготавливает из этих материалов, как тогда, так и сейчас — 150 руб. В этом случае резерв под снижение стоимости МПЗ можно не создавать. Цена может падать как по внешним причинам (например, из-за общего падения цен на рынке), так и по внутренним (допустим, материалы испортились из-за длительного хранения и получить из них продукцию прежнего качества уже нельзя).

Величина резерва рассчитывается как разность между рыночной ценой МПЗ и затратами на их приобретение, то есть стоимостью, по которой МПЗ числятся в бухгалтерском учете. Суммы созданного резерва отражаются на счете 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции с кредитом счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». По мере списания в производство МПЗ, под снижение стоимости которых образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается записью: дебет счета 14 и кредит счета 91-1 «Прочие доходы».

Рассмотрим на примере, как влияет на бухгалтерскую отчетность создание резерва. Швейная фабрика в 2009 г. закупила ткань по 1000 руб. При хранении на складе эта ткань была испорчена и теперь стоит не более 600 руб. Изначально ее планировали отправить на пошив дорогих костюмов, однако теперь используют для изготовления недорогой спецодежды.

В 2010 г., если бы ткань не была испорчена, организация продала бы сшитые из нее костюмы за 1500 руб. и получила бы прибыль 500 руб. (другие затраты, кроме материальных, учитывать не будем). Спецодежда же была продана только за 700 руб.

Предположим, что на разницу между рыночной ценой ткани и ее фактической стоимостью в 2009 г. был создан резерв в размере 400 руб. То есть в конце года была сделана проводка Дт 91 – Кт 14 на сумму 400 руб. На эту сумму уменьшится и прибыль 2009 г.

В 2010 г. организация продажу сшитой из испорченной ткани спецодежды отразит так:

- Дт 62 – Кт 90-1 — 700 руб., выручка от продажи;
- Дт 90-2 – Кт 43 — 1000 руб., себестоимость спецодежды;
- Дт 14 – Кт 91-1 — 400 руб., восстановлен резерв под снижение стоимости ткани.

700 руб. - 1000 руб. + 400 руб. = 100 руб.

700 руб. - 1000 руб. = -300 руб.

2300 руб. - 2000 руб. = 300 руб.

1150 руб. - 2000 руб. = -850 руб.

2000 руб. - 1000 руб. = 1000 руб.

1150 руб. - 2000 руб. + 1000 руб. = 150 руб.

1150 руб. - 1000 руб. = 150 руб.

В итоге в отчетности за 2010 г. будет отражена прибыль в сумме 100 руб.

А если бы резерв не был создан, финансовым результатом 2010 г. был бы убыток в сумме 300 руб., хотя стоимость материалов снизилась в 2009 г. Но доходы и расходы должны признаваться в том периоде, в каком они возникли. Реально убыток возник тогда, когда эта ткань была испорчена, то есть в 2009 г., тогда он и должен быть отражен.

Теперь на примере производства бытовой электроники рассмотрим ситуацию, когда обесценение МПЗ вызвано внешними факторами. В 2009 г. организация «А» для изготовления единицы техники закупала детали по 2000 руб. за комплект, а продавала готовую технику по 2300 руб. за единицу. Однако в декабре 2009 г. организация «Б» запустила новый сверхтехнологичный завод по производству аналогичных комплектующих. В результате и комплектующие, и производимая из них техника подешевели в 2 раза. А у организации «А» на складе остались большие запасы комплектующих, приобретенных еще по цене 2000 руб. Она планировала в 2010 г. продавать по 300 руб. прибыли от продажи каждой единицы продукции. А продает ее по диктуемой рынком, вдвое упавшей цене — 1150 руб., то есть с убытком в 850 руб.

В сложившейся ситуации опять-таки налицо необходимость «оставить» убытки в том году, когда они были реально получены, — в 2009 г. Для этого на разницу между рыночной ценой комплектующих и их учетной стоимостью создается резерв в размере 1000 руб. на каждую единицу, находящуюся на складе по состоянию на 31 декабря. На эту сумму уменьшится и прибыль 2009 г. В 2010 г. финансовый результат от продажи единицы продукции составит прибыль в размере 150 руб., как если бы организация «А» не создавала таких запасов и приобретала бы дешевые комплектующие у нового завода.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов

98. На фактически израсходованные материалы подразделение — получатель материалов составляет акт расхода, в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого они израсходованы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат, количество и сумма по нормам расхода, количество и сумма расхода сверх норм и их причины...

КАК оформить списание МПЗ в производство?

→ ГЛ. КЗ 2009, № 9, с. 85, «МПЗ: бухгалтерский и налоговый учет»

Передача МПЗ со склада в производство не означает, что они тут же должны быть списаны на счета затрат, то есть на счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства». Ведь если материалы переданы со склада в цех, это еще не означает, что они использованы. Они просто стали храниться в другом месте. Это внутреннее перемещение между подразделениями организации, которое оформляется лимитно-заборной картой (форма № М-8) или накладной на внутреннее перемещение (форма № М-11) и отражается внутренней проводкой по субсчетам счета 10 «Материалы». Стоимость МПЗ на счета затрат надо списывать на основании акта

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. Приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н

48. Организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством [РФ]...

расходования сырья и материалов. Унифицированной формы этого документа нет. Но порядок его составления и обязательные реквизиты приведены в Методических указаниях по учету МПЗ. В частности, там должна быть указана норма списания материалов, расходы сверх норм, если они есть, и их причины, а также наименование продукции, на изготовление которой МПЗ были израсходованы. Если организация производит несколько видов продукции, то количество израсходованных МПЗ необходимо указать для каждого из них.

Именно на основании акта расходования делается проводка Дт 20 – Кт 10 по видам той продукции, на которую были израсходованы МПЗ. Периодичность составления акта зависит от масштабов производства: чем меньше объем расхода МПЗ, тем реже можно составлять такой акт. Но в любом случае это надо делать ежемесячно, чтобы получить данные о затратах, необходимые для составления отчетности.

ПРИМЕР

Образец акта расхода материалов

АКТ РАСХОДА МАТЕРИАЛОВ № _____									
								Дата составления _____	
Организация _____									
Подразделение (цех, отдел) _____									
Наименование продукции _____									
Наименование материала	Единица измерения	Объем произведенной продукции	Норма расхода (количество на единицу продукции)	Фактически израсходовано			Расход сверх норм (графа 5 – графа 4)	Бухгалтерская запись	
				Количество	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб. (графа 5 х графа 6)		Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Итого									
Ответственное лицо _____					Бухгалтер _____				
подпись		расшифровка подписи			подпись		расшифровка подписи		

КАК учесть невозмещаемые капвложения в объект, арендованный на срок меньше года?

→ ГРКЗ 2009, № 9, с. 69, «МПЗ: бухгалтерский и налоговый учет»

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н

65. Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

Статья 256 НК РФ

1. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 рублей. Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты [ОС]... в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя...

ПРИМЕР

Статья 258 НК РФ

1. ...капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рас-

$220\,000 \text{ руб.} / 300 \text{ мес.} = 733,33 \text{ руб./мес.}$

$733,33 \text{ руб./мес.} \times 11 \text{ мес.} = 8066,63 \text{ руб.}$

считанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов... или для капитальных вложений в [них]... в соответствии с классификацией [ОС]...

Если срок аренды ОС больше года, то в бухучете капвложения в арендованное имущество квалифицируются как объект ОС и амортизируются исходя из срока действия договора аренды. Если же срок аренды меньше года, признать капвложения объектом ОС нельзя. МПЗ такие капитальные вложения тоже стать не могут, потому что не используются в качестве сырья, материалов, товаров или инвентаря. Остается только одно — учесть их на счете 97 «Расходы будущих периодов». А затем в течение срока действия договора аренды списывать на счета затрат.

С налоговым учетом таких капвложений ситуация достаточно сложная. С одной стороны, к амортизируемому имуществу их отнести нельзя, ведь использовать мы их будем меньше года. С другой стороны, учету таких капвложений и их амортизации посвящены специальные нормы. Так, ст. 256 НК РФ не устанавливает минимального возможного срока полезного использования для таких объектов. В ст. 258 говорится, что величину амортизационных отчислений надо определять исходя из срока полезного использования арендованного имущества или самих капвложений. Но учитывать эти амортизационные отчисления в расходах можно только в течение срока аренды. Да и общие условия признания налоговых расходов в таком случае соблюдаются.

Учет капвложений в помещении, если срок его аренды меньше года

Организация арендовала помещение на 11 месяцев. По согласованию с арендодателем она производит неотъемлемые улучшения (силами подрядчика) стоимостью 259 600 руб., в том числе НДС 39 600 руб., которая ей не возмещается. Срок полезного использования помещения, исходя из которого определяется амортизация, — 25 лет (300 месяцев).

В налоговом учете арендатор ежемесячно будет начислять амортизацию в размере 733,33 руб. и за 11 месяцев аренды помещения учтет в расходах, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, сумму в размере 8066,63 руб.

В бухгалтерском учете арендатора операции будут отражены таким образом.

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма	Первичный документ
Учтены затраты на неотделимые улучшения	97	60	220 000,00	Акт о выполнении работ

220 000 руб. / 11 мес. = 20 000 руб.

(20 000 руб. - 733,33 руб.) x 20% = 3853,33 руб.

Отражена сумма НДС, предъявленная подрядчиком	19	60	39 600,00	Счет-фактура
Принят к вычету НДС	68	19	39 600,00	Счет-фактура
Ежемесячно в течение 11 месяцев				
Списаны расходы будущих периодов	26	97	20 000,00	Бухгалтерская справка-расчет
Из-за разницы в расходах, учитываемых для бухгалтерского и налогового учета, начислено постоянное налоговое обязательство	99	68	3853,33	Бухгалтерская справка-расчет

КАК инвестору учесть затраты на строительство?

→ ГРКЗ 2009, № 8, с. 56, 95, «Учет в капитальном строительстве»

Федеральный закон от 25.02.99 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»

Статья 4

2. Инвесторы осуществляют капитальные вложения... с использованием собственных и (или) привлеченных средств...

Статья 1 Градостроительного кодекса РФ

16) застройщик — физическое или юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта.

Письмо Минфина России от 24.05.2006 № 03-04-10/07

...не позднее пяти дней после передачи... на баланс инвестора объекта, законченного капитальным строительством, организация, выполняющая функции заказчика-застройщика... выставляет инвестору сводный счет-фактуру по соответствующему объекту.

Учет затрат на строительство ведет застройщик. Поэтому до получения уже построенного объекта в учете инвестора будет отражена только задолженность застройщика в той сумме, которую инвестор перечислил на финансирование строительства. Общий порядок учета будет таким.

Перечисление денег застройщику отражается проводкой дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – кредит 51 «Расчетные счета».

При получении законченного строительством объекта инвестор принимает его к учету на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 76, а затем списывает со счета 08:

— либо в дебет счета 01 «Основные средства», если будет использовать объект в своей деятельности;

— либо в дебет счета 41 «Товары», если собирается его продать.

У инвестора должны быть документы, подтверждающие величину затрат застройщика:

1) акт приемки-передачи объекта;

2) отчет об использовании денег инвестора (формы отчета и акта желательно согласовать еще на стадии заключения инвестиционного договора и оформить в качестве приложений к нему);

3) копии первички, подтверждающей расходы (стоимость работ подрядчиков будет подтверждена составленными ими документами на имя застройщика или привлеченного заказчика).

Кроме затрат на строительство, застройщик должен передать инвестору и НДС, предъявленный подрядчиками. Для этого застройщик может:

— либо составить сводный счет-фактуру и приложить к нему копии счетов-фактур подрядчиков;

Письмо Минфина России от 05.12.2008 № 03-07-09/40

Счет-фактура составляется в двух экземплярах на основании счетов-фактур, ранее полученных заказчиком от подрядных организаций... и поставщиков товаров (работ, услуг). При этом в данном счете-фактуре... строительно-монтажные работы и товары (работы, услуги) выделяются в самостоятельные позиции по каждому подрядчику и поставщику отдельно. К счету-фактуре, который передается инвестору заказчиком, прилагаются копии счетов-фактур, полученных заказчиком от подрядных организаций и поставщиков товаров (работ, услуг), копии соответствующих первичных документов...

Письмо МНС России от 21.05.2001 № ВГ-6-03/404

5. Если счет-фактура выставлен продавцом на имя комиссионера (агента), то основанием у комитента (принципала) для принятия [НДС]... к вычету является счет-фактура, полученный от посредника. Счет-фактура выставляется посредником комитенту, принципалу с отражением показателей из счета-фактуры, выставленного продавцом посреднику. Оба счета-фактуры у посредника в книге покупок и книге продаж не регистрируются.

Статья 170 НК РФ

3. Суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам)... подлежат восстановлению...

З) в случае перечисления покупателем сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

— либо перевыставить счета-фактуры подрядчиков от своего имени по аналогии с посредниками, ведь деятельность застройщика по отношению к другим инвесторам, по сути, посредническая.

НДС инвестор принимает к учету проводкой дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» – кредит 76 и сразу ставит его к вычету: дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет НДС, – кредит 19.

Все остальные особенности учета будут зависеть от условий договора, прежде всего от того, как определено вознаграждение застройщика:

— в твердой сумме или в процентах от взноса инвестора (текущее вознаграждение);

— в размере разницы между суммой, полученной от инвестора, и затратами на строительство (маржа).

Текущее вознаграждение, как правило, перечисляется в составе взноса инвестора. То есть часть взноса представляет собой аванс на уплату этого вознаграждения. Чтобы не делать лишних бухгалтерских записей, его можно не выделять и всю перечисленную сумму учитывать на счете 76. В то же время застройщик должен исчислить с этого аванса НДС и выставить инвестору счет-фактуру, на основании которого НДС можно принять к вычету (п. 12 ст. 171 НК РФ). В бухучете это отражается проводкой дебет 68-НДС – кредит 76.

Если застройщик в качестве вознаграждения получает разницу между суммой, полученной от инвестора, и затратами на строительство, то в ходе строительства достоверно определить его размер невозможно. Поэтому до окончания стройки вознаграждение отдельно не учитывается.

И текущее вознаграждение, и маржа для инвестора — затраты, связанные со строительством. Поэтому их нужно включить в стоимость объекта. Сделать это можно в тот момент, когда обязательства сторон по договору будут выполнены и инвестор подпишет с застройщиком акт об оказании услуг на сумму его вознаграждения. Форма акта устанавливается сторонами инвестиционного договора самостоятельно. На дату составления этого документа застройщик должен выставить инвестору счет-фактуру на сумму вознаграждения, на основании которого можно принять к вычету НДС. Если ранее инвестор принял к вычету НДС с аванса, то его придется восстановить обратной проводкой.

Причем акт об оказании услуг на сумму вознаграждения застройщика понадобится инвестору несмотря на то, что застройщик включает текущее вознаграждение в стоимость объекта. Ведь застройщик должен передать инвестору документы, подтверждающие все затраты, учтенные им на счете 08. А чтобы подтвердить

Статья 252 НК РФ

1. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты... осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н

8. Первоначальной стоимостью [ОС]... приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением [НДС]...

Статья 257 НК РФ

1. Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение... сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением [НДС]...

свое вознаграждение, застройщику нужно составить акт об оказании услуг и подписать его с инвестором. Эти затраты будут приняты к учету одной записью вместе с затратами на оплату работ подрядчиков, которые инвестору передает застройщик.

В любом случае общая сумма затрат на строительство, то есть затрат, переданных застройщиком, и затрат на оплату его вознаграждения, включая НДС, должна соответствовать взносу инвестора по договору. В итоге счет 76 должен быть закрыт полностью.

Если стоимость объекта меньше суммы, перечисленной по условиям договора застройщику, то разница является доходом застройщика. Значит, нужно получить от него акт об оказании услуг на эту сумму или скорректировать акт, составленный ранее. Ведь затраты, не подтвержденные документами, нельзя учесть как расход в целях налогообложения прибыли.

Если же, напротив, сумма взноса по инвестиционному договору меньше стоимости полученного объекта, нужно обязательно выяснить причины таких расхождений с застройщиком. И по возможности внести необходимые изменения в акт передачи и иные документы, с тем чтобы стоимость объекта соответствовала величине взноса инвестора. Иначе, с гражданско-правовой точки зрения, у инвестора остается долг перед застройщиком. А в бухгалтерском и налоговом учете стоимость объекта будет сформирована только из тех затрат, которые инвестор формально оплатил. Поэтому кредиторскую задолженность перед застройщиком нельзя будет включить в расходы.

Учет затрат на строительство инвестором

Операция	Корреспонденция счетов
Перечислены деньги застройщику на финансирование строительства	Дт 76 – Кт 51
Принят к вычету НДС с аванса, перечисленного в счет текущего вознаграждения застройщика	Дт 68-НДС – Кт 76-НДС
По окончании строительства объект принят у застройщика	Дт 08 – Кт 76
В стоимость объекта включено вознаграждение застройщика, определенное как сумма превышения взноса инвестора над затратами на строительство	Дт 08 – Кт 76
Принят к учету НДС, предъявленный подрядчиками	Дт 19 – Кт 76
Принят к учету НДС, начисленный застройщиком на сумму текущего вознаграждения и маржи	Дт 19 – Кт 76
Восстановлен НДС, принятый к вычету с аванса в счет текущего вознаграждения	Дт 76-НДС – Кт 68-НДС
Принят к вычету НДС по работам подрядчиков и вознаграждению застройщика	Дт 68 – Кт 19
Объект принят к учету в качестве основного средства (товара, если он предназначен для продажи)	Дт 01 (41) – Кт 08

КАК инвестору учесть уступку права на получение объекта от застройщика?

→ ГРКЭ 2009, № 8, с. 97, «Учет в капитальном строительстве»

Нередко инвестор, не дождавшись окончания строительства, уступает свое право на получение объекта от застройщика. С точки зрения бухучета дебиторская задолженность застройщика перед инвестором — это актив. Поэтому отражать уступку требования по инвестиционному договору нужно так же, как продажу любого другого актива. Сумма, полученная от лица, которому инвестор уступил требование, учитывается в доходах. Поскольку уступка, как правило, является разовой операцией, не имеющей отношения к обычной деятельности, этот доход — прочий. Одновременно само требование списывается в прочие расходы.

Схема проводок на дату госрегистрации уступки права требования

Операция	Корреспонденция счетов
Уступлено требование по инвестиционному договору (договору участия в долевом строительстве)	Дт 76 (62) - Кт 91
Списана стоимость требования	Дт 91 - Кт 76
Начислен НДС при уступке требования	Дт 91 - Кт 68-НДС

Статья 249 НК РФ

1. В целях... главы [25 НК РФ] доходом от реализации [признается]... выручка от реализации имущественных прав.

Статья 268 НК РФ

1. ...налогоплательщик вправе уменьшить доходы...
 2.1) при реализации имущественных прав (долей, паев) — на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев)...
 2. Если цена приобретения... имущественных прав... превышает выручку от [их]... реализации, разница между этими величинами признается убытком... учитываемым в целях налогообложения.

Статья 155 НК РФ

3. При передаче имущественных прав... на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места налоговая база определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом налога и расходами на приобретение указанных прав.

В налоговом учете — то же самое. Доход от уступки признается выручкой от реализации имущественного права. Одновременно в расходы включаются затраты на приобретение этого права, величина которых равна взносу инвестора по договору.

Особые правила определения налоговой базы, предусмотренные ст. 279 НК РФ, в этом случае не применяются, поскольку требование по инвестиционному договору не связано с реализацией товаров, работ или услуг. Поэтому убыток от продажи требования можно будет полностью учесть при налогообложении прибыли.

С НДС сложнее. Если инвестор участвовал в строительстве жилого дома, на дату уступки требования нужно начислить налог на положительную разницу между суммой, полученной от лица, которое это требование приобрело, и величиной самого требования. Это правило прямо предусмотрено НК (сумма налога в этом случае определяется по расчетной ставке 18/118). Естественно, если требование будет уступлено с убытком, то платить НДС вообще не придется.

Как определить налоговую базу при уступке прав, если инвестор участвовал в строительстве нежилого объекта, в гл. 21 не сказано. Поэтому есть несколько точек зрения на данную проблему.

Письмо Минфина России от 29.04.2009 № 03-07-11/122

Особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав установлены ст. 155 [НК РФ]... При этом данной статьей... особенности определения налоговой базы при передаче прав на нежилые помещения не установлены. Таким образом, при передаче указанных прав налоговая база... определяется в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 153 [НК РФ]...

Статья 17 НК РФ

1. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:
 объект налогообложения;
 налоговая база;
 налоговый период;
 налоговая ставка;
 порядок исчисления налога;
 порядок и сроки уплаты налога.

Статья 146 НК РФ

1. Объектом налогообложения [НДС] признаются следующие операции:
 1) ...передача имущественных прав.

Федеральный закон от 08.02.98 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»

Статья 20

3. Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке.

1. По мнению Минфина, НДС нужно платить со всей выручки от уступки требования. Этот вариант мало кого устраивает. К тому же мнение финансового ведомства не основано на нормах законодательства. Минфин ссылается на то, что выручка от реализации имущественного права определяется исходя из всех доходов, связанных с их оплатой. А значит, и налоговую базу надо определять так же. Но в НК РФ не сказано, что налоговая база по реализации имущественных прав равна выручке. Там сказано, что при передаче имущественных прав налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных гл. 21 НК РФ. А особенности эти описаны в ст. 155 НК РФ, где о реализации прав на нежилые помещения, если не считать упоминания о гаражах, нет ни слова.

Правда, доказывать, что подход Минфина не верен, придется в суде, а предсказать исход дела сложно (арбитражной практики по этому вопросу пока нет).

2. Существует позиция, согласно которой в такой ситуации НДС платить не нужно вообще, так как не определены основные элементы налогообложения для этой операции. Но с этим утверждением вряд ли согласятся не только налоговые органы, но и суд. Все-таки *объект* налогообложения *есть*.

3. Есть и еще один подход — исчислять НДС при уступке прав на нежилой объект так же, как при уступке прав на жилые помещения.

В ст. 155 НК РФ нет правил определения налоговой базы при реализации прав на нежилые помещения. А значит, мы имеем дело с неясностью законодательства, которая должна толковаться в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

❖ КАК учесть уменьшение уставного капитала до величины чистых активов?

Если по окончании года (начиная со второго года деятельности) стоимость чистых активов ООО окажется меньше его уставного капитала, то общество обязано уменьшить его до размера, не превышающего стоимости чистых активов.

Напомним, что стоимость чистых активов определяется на основе данных бухгалтерского баланса по формуле:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Чистые} \\ \text{активы} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Активы} \\ \text{(стр. 300)} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Обязательства} \\ \text{(стр. 590 +} \\ \text{+ стр. 690)} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Доходы бу-} \\ \text{дущих пери-} \\ \text{одов} \\ \text{(стр. 640)} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Задолжен-} \\ \text{ность участни-} \\ \text{ков по взносам} \\ \text{в уставный ка-} \\ \text{питал} \\ \hline \end{array}$$

Если учесть, что доходы будущих периодов и задолженность участников — редкость, то чистые активы, как правило, — это ус-

**Положение по бухгалтерскому учету
«Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02,
утв. Приказом Минфина России от
10.12.2002 № 126н**

21. Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

Федеральный закон от 08.02.98 № 14-ФЗ

Статья 20

4. В течение тридцати дней с даты принятия решения об уменьшении своего уставного капитала общество обязано письменно уведомить об уменьшении уставного капитала общества и о его новом размере всех известных ему кредиторов общества, а также опубликовать в органе печати, в котором публикуются данные о государственной регистрации юридических лиц, сообщение о принятом решении. Государственная регистрация уменьшения уставного капитала общества осуществляется только при представлении доказательств уведомления кредиторов...


тавный капитал, нераспределенная прибыль, резервный капитал, добавочный капитал.

Поэтому, если в течение нескольких лет ООО получает убыток, его чистые активы неминуемо уменьшаются.

В бухгалтерском учете на сумму уменьшения уставного капитала делается запись Дт 80 «Уставный капитал» – Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В аналитическом учете отражается уменьшение номинальной стоимости доли в уставном капитале по каждому участнику. Эти проводки надо сделать на дату государственной регистрации вносимых в устав ООО изменений, касающихся уменьшения уставного капитала.

Участники общества после уменьшения номинальной стоимости доли никаких корректировок по счету 58 «Финансовые вложения» не делают. Ведь фактические затраты на приобретение доли в уставном капитале не изменились.

Никаких налоговых последствий ни для организации (ст. 41, подп. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ), ни для ее участников (ст. 252, п. 1 ст. 277 НК РФ) не возникает.

 *Вносимые в устав изменения, связанные с уменьшением уставного капитала, вам не регистрируют, если не будут представлены доказательства уведомления кредиторов ООО об этом факте. А кредиторы должны быть письменно уведомлены об уменьшении уставного капитала в течение 30 дней со дня принятия такого решения. Кроме того, сообщение об уменьшении уставного капитала должно быть опубликовано в печатном издании, предназначенном для публикации данных о госрегистрации юридических лиц. Сейчас это журнал «Вестник государственной регистрации».*



Статья 236 ТК РФ

При нарушении работодателем установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и других выплат, причитающихся работнику, работодатель обязан выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсации) в размере не ниже одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования [Банка России]... от невыплаченных в срок сумм за каждый день задержки на-

ПРИМЕР

чиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно.

Письмо Минфина России от 17.07.2008 № 03-04-06-01/214

...налоговый агент производит исчисление, удержание и перечисление в бюджет [НДФЛ]... с заработной платы (в том числе за первую половину месяца) один раз в месяц при окончательном расчете дохода сотрудника по итогам каждого месяца, за который ему был начислен доход...

40 000 руб. x 13% = 5200 руб.

КАК посчитать проценты за задержку зарплаты?

→ ГИЗ 2009, № 11, с. 18, «Работа в кризис: кадры, учет, налоги»

Проценты за задержку зарплаты начисляются на *не выплаченные* в срок суммы. Значит, компенсацию за задержку зарплаты вы рассчитываете от суммы к выдаче на руки, которая не всегда равна сумме начисленной. Из нее исключаются, например, НДФЛ, алименты и прочие удержания. С аванса НДФЛ не удерживают, поэтому проценты будут набегать на всю его сумму со дня, следующего за установленным днем выплаты аванса, по день погашения задолженности.

Расчет компенсации за задержку заработной платы

Трудовым договором предусмотрено, что первую половину зарплаты (аванс) работнику выплачивают не позднее 20-го числа текущего месяца (половину оклада, без учета отработанного времени), а вторую — не позднее 5-го числа следующего месяца. Оклад работника — 40 000 руб. Детей у него нет.

Работнику не выплатили в срок аванс и зарплату за февраль, а также аванс за март 2010 г. Задолженность погашена полностью 31.03.2010. Посчитаем сумму компенсации, предположив, что до конца марта 2010 г. ставка рефинансирования Банка России будет равна 8,75% годовых.

Рассчитаем компенсацию за задержку зарплаты по мере увеличения задолженности перед работником.

Вид задолженности	Срок уплаты	Сумма задолженности нарастающим итогом (руб.)	Период просрочки	Сумма компенсации нарастающим итогом (руб.)
Аванс за февраль	19.02.2010*	20 000 (40 000 руб. / 2)	14 дней (с 20.02.2010 по 05.03.2010)	81,7 (20 000 руб. x 8,75% / 300 x 14 дн.)
Зарплата за февраль	05.03.2010	34 800 (20 000 руб. + 14 800 руб.**)	14 дней (с 06.03.2010 по 19.03.2010)	223,8 (81,7 + 34 800 руб. x 8,75% / 300 x 14 дн.)
Аванс за март	19.03.2010*	54 800 (34 800 руб. + 20 000 руб.)	12 дней (с 20.03.2010 по 31.03.2010)	415,6 (223,8 руб. + 54 800 руб. x 8,75% / 300 x 12 дн.)

* Если день выплаты зарплаты выпадает на выходной день, то зарплата выплачивается накануне (ст. 136 ТК РФ).

** Зарплата за вычетом 5200 руб. — подлежащего удержанию НДФЛ.

Обратите внимание: работник, которому задержали зарплату (аванс) больше чем на 15 дней, может приостановить работу и не

Статья 142 ТК РФ

В случае задержки выплаты заработной платы на срок более 15 дней работник имеет право, известив работодателя в письменной форме, приостановить работу на весь период до выплаты задержанной суммы.

В период приостановления работы работник имеет право в свое рабочее время отсутствовать на рабочем месте.

Статья 236 ТК РФ

При нарушении... срока выплаты заработной платы... работодатель обязан [ее] выплатить... с уплатой процентов (денежной компенсации) в размере не ниже одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования [Банка России]... от невыплаченных в срок сумм за каждый день задержки начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно. Размер... компенсации может быть повышен коллективным... или трудовым договором.

Статья 217 НК РФ

Не подлежат налогообложению [НДФЛ]... 3) все виды установленных действующим законодательством... компенсационных выплат... связанных с: исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей...

Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ

Статья 9

1. Не подлежат обложению страховыми взносами...
- 2) все виды установленных законодательством... компенсационных выплат... связанных:
и) с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей...

приходить на свое рабочее место до тех пор, пока ему все не выплатят.

❖ *Запрещено приостанавливать работу в организациях, непосредственно обслуживающих особо опасные производства и оборудование. Не могут бросить трудиться работники, занятые в энерго-, тепло- и водоснабжении населения.*

Причем ТК РФ не обязывает такого работника согласовывать невыход на работу с работодателем. После того как просрочка зарплат превысила 15 дней, человек может в любое время принести заявление о том, что он приостанавливает работу, и больше не приходит на рабочее место.

В таблице учета рабочего времени дни, в течение которых сотрудник, не получивший вовремя зарплату, не приходил на работу, отмечаются кодом «НЗ» или «З6».

Если это не предусмотрено трудовым, коллективным договором или отраслевым соглашением, время приостановки работы не оплачивается. Ведь заработная плата — это плата за труд, а в период приостановки работы человек не работает.

❖ КАК учесть для целей налогообложения проценты за задержку зарплаты?

→ ГЛК 2009, № 10, с. 20, 57, «Как самому найти ответ на любой налоговый вопрос»

При нарушении срока выплаты зарплаты, отпускных и других сумм, причитающихся работнику, работодатель обязан выплатить их с учетом процентов (денежной компенсации). Размер процентов — не менее 1/300 ставки рефинансирования от невыплаченной в срок суммы за каждый день задержки.

Эти проценты призваны компенсировать потери работника в связи с тем, что он не получил зарплату в установленный срок, то есть возместить работнику затраты, связанные с исполнением им трудовых обязанностей. А раз так, то такие выплаты не облагаются НДФЛ и взносами во внебюджетные фонды.

Причем НДФЛ и взносы не будут начисляться независимо от размера компенсации, даже если она будет рассчитана по ставке, превышающей 1/300 ставки рефинансирования. Ведь трудовое законодательство прямо говорит о праве работодателя и работника определять повышенный процент в трудовом или коллективном договоре.

Подпункт 13 п. 1 ст. 265 НК позволяет учитывать для целей налогообложения прибыли любые санкции за нарушение договорных обязательств. Проценты, предусмотренные ст. 236 ТК РФ, являются

Статья 265 НК РФ

1. К [внебюджетным]... расходам относятся...
13) расходы в виде... санкций за нарушение договорных... обязательств...

Письмо Минфина России от 09.12.2009 № 03-03-06/2/232

Учитывая, что должником является лицо, обязанное совершить определенное действие в пользу другого лица в рамках гражданских правоотношений, а также то, что размер денежной компенсации, выплачиваемой работодателем работнику в соответствии со ст. 236 ТК РФ, может устанавливаться трудовыми и (или) коллективными договорами, положения п. 13 ст. 265 НК РФ к суммам указанной денежной компенсации неприменимы.

Статья 138 ТК РФ

Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 процентов...

Статья 209 ГК РФ

1. Собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом.
2. Собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц, в том числе отчуждать свое имущество в собственность другим лицам...

не чем иным, как санкцией за нарушение работодателем своих обязательств по трудовому договору в части срока выплаты заработной платы.

Однако Минфин разъясняет, что учитывать проценты за просрочку зарплаты в налоговых расходах нет оснований. По его мнению, суть терминов «обязательство», «должник», «кредитор» раскрывается только в гражданском законодательстве, в ст. 307 ГК РФ. Иными словами, должники, по мнению Минфина, бывают только в рамках гражданских правоотношений.

Вместе с тем нельзя не учитывать, что определения ГК в данном случае универсальны. В любых (а не только гражданских) правоотношениях тоже существуют обязательства, должники и кредиторы. Ведь в трудовом договоре и у работодателя, и у работника есть обязанности друг перед другом. А раз есть обязанность, есть и обязательство.

Следовательно, налогооблагаемую прибыль можно уменьшить на проценты за задержку зарплаты.

... С изложенной позицией соглашаются и суды (Постановления ФАС ВВО от 11.08.2008 № А29-5775/2007; ФАС ПО от 08.06.2007 № А49-6366/2006; ФАС УО от 14.04.2008 № Ф09-2239/08-С3).

МОЖНО ЛИ по заявлению работника удерживать более 20% его зарплаты?

→ ГК РФ 2009, № 6, с. 50, «Что и как проверяют инспекции труда»

По общему правилу сумма всех удержаний по инициативе работодателя из причитающейся работнику зарплаты не может превышать 20%. Однако ничто не мешает работодателю и работнику договориться о том, что погашение задолженности перед работодателем путем удержания из заработной платы работника будет производиться в части большей, чем это предусмотрено трудовым законодательством.

Ведь ограничение, установленное в ст. 138 ТК РФ относительно предельной величины удержания из заработной платы, направлено на защиту интересов работника и касается именно удержаний, которые производятся против его воли.

Если же работник сам желает, чтобы из его заработка была удержана сумма, превышающая 20%, его интересы не ущемляются. Речь уже идет не об удержании по инициативе работодателя, а о распоряжении работником собственными деньгами. И значит, он может направить на погашение задолженности всю свою зарплату или любой процент от нее. Ведь принципиальной разницы нет: удержит работодатель 100% зарплаты или работник получит

заработную плату, а затем внесет ее в кассу в счет оплаты задолженности перед работодателем.

Естественно, воля работника относительно удержания из его заработной платы большей суммы, нежели предусмотрено в ТК РФ, должна быть оформлена письменно. Например, в виде заявления, адресованного руководителю организации.

❖ МОЖЕТ ЛИ работодатель отказаться предоставлять отпуск частями?

→ ТК РФ 2009, № 4, с. 92, «Отпускные: расчет, учет, налоги»

Да, может. Разделение отпуска — это право, а не обязанность работодателя. И для работодателя, и для работника будет лучше, если отпуск будет предоставляться целиком и один раз. Работник полноценно отдыхает, а бухгалтер освобожден от необходимости рассчитывать отпускные по несколько раз.

Но если все-таки стороны пришли к соглашению о разделении отпуска на части, то они должны учесть, что одна из частей не может быть менее 14 календарных дней. Остальные части отпуска могут иметь какую угодно продолжительность: те же 14 календарных дней либо 2 раза по 7 дней. Можно и 14 раз по 1 дню или 7 раз по 2 дня. В последних случаях большая часть отпуска работника может состоять из рабочих дней. Но это не должно никого пугать.

Во-первых, это не противоречит Трудовому кодексу. Там не сказано, что отпуск состоит из 20 рабочих и 8 выходных дней. Отпуск состоит из 28 календарных дней в любом сочетании рабочих и выходных дней.

Во-вторых, используя отпуск только в рабочие дни, работник «перехитрит», прежде всего, самого себя. Легко посчитать. Допустим, в рабочем году 250 рабочих дней, из которых в идеале на период отпуска приходятся 20 дней. А оставшиеся 8 дней — это выходные. В этом случае работник отработает за год 230 дней, за которые получит зарплату. Если в результате разделения отпуска на части в отпуск войдут 24 рабочих и 4 выходных дня, то, получив отпускные за 28 дней, работник отработает всего 226 дней. Таким образом, 4 дня фактически не оплачиваются. Следовательно, работодатель заплатит работнику в целом за год даже меньше, чем мог бы.

Если же работодатель против хаотичного разделения отпуска на части, то в локальном нормативном акте (например, в положении об отпусках) можно определить порядок такого разделения. Лучше, если каждая часть отпуска кратна 7 календарным дням. Тем самым ограничивается количество частей отпуска — 14 кален-

Статья 125 ТК РФ

По соглашению между работником и работодателем ежегодный оплачиваемый отпуск может быть разделен на части. При этом хотя бы одна из частей этого отпуска должна быть не менее 14 календарных дней.

Статья 115 ТК РФ

Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней.

дарных дней подряд плюс два раза по 7 дней. Кроме того, при таком разделении на отпуск всегда приходится 8 выходных дней. И к тому же облегчается порядок расчета отпускных и уплаты налогов.

Причем положение работников в данном случае не ухудшается. В Трудовом кодексе указано на обязательное наличие соглашения сторон о разделении отпуска на части.

❖ ЧТО делать, если работник не хочет идти в отпуск?

→ ГЛ. КЗ 2009, № 4, с. 88, 93, «Отпускные: расчет, учет, налоги»

Статья 114 ТК РФ

Работникам предоставляются ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка.

Статья 123 ТК РФ

Очередность предоставления оплачиваемых отпусков определяется ежегодно в соответствии с графиком отпусков, утверждаемым работодателем...

График отпусков обязателен как для работодателя, так и для работника.

Предоставление ежегодных оплачиваемых отпусков предусмотрено Трудовым кодексом, то есть является обязательным для работодателя. Но и для работника ходить в отпуск — обязательно. Как заставить работника исполнить эту обязанность?

Единственный надежный вариант — это установить очередность предоставления отпусков, составив график, который должны соблюдать и работодатель, и работник. Ведь он защищает не только права работника, но и интересы работодателя.

❖ *График отпусков (форма № Т-7, утв. Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1) составляется ежегодно и утверждается приказом руководителя не позднее чем за 2 недели до наступления календарного года (ст. 123 ТК РФ).*

Отсутствие графика отпусков является нарушением трудового законодательства, за которое предусмотрен административный штраф (ст. 5.27 КоАП РФ):

— для должностных лиц — в размере от 1000 до 5000 руб.;

— для организаций — в размере от 30 000 до 50 000 руб.

Статья 123 ТК РФ

О времени начала отпуска работник должен быть извещен под роспись не позднее чем за две недели до его начала.

Если работодатель действительно применяет график отпусков, то он не ждет заявления работника на отпуск, а сам не позднее чем за 2 недели уведомляет работника о начале отпуска. Сделать это можно в форме письменного извещения. На одном экземпляре работник должен расписаться и отдать его в отдел кадров, а другой экземпляр будет служить работнику напоминанием о дате начала отпуска.

Конечно, не исключена ситуация, когда использование отпуска в срок, установленный графиком, не согласуется с желанием работника. В этом случае работник вправе подать заявление о переносе отпуска на другое время. Но изменение периода отпуска требует согласия работодателя. Причем если работник уже подавал такое заявление в прошлом году и оно было удовлетворено, а в результате отпуск так и не был использован работником, то работо-

Статья 124 ТК РФ

Запрещается непредоставление ежегодного оплачиваемого отпуска в течение двух лет подряд...

Письмо Минфина России от 20.05.2005 № 03-03-01-02/2/90

2. Запрещение не предоставлять отпуск в течение 2 лет подряд абсолютное. Это означает, что, даже если сам работник не возражает против этого и есть его письменное приглашение (на перенос отпуска еще на 1 год), все равно работодатель обязан предоставить отпуск.

Статья 126 ТК РФ (ред., действующая с 06.10.2006)

Часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

Статья 115 ТК РФ

Ежегодный основной оплачиваемый отпуск продолжительностью более 28 календарных дней (удлиненный основной отпуск) предоставляется работникам в соответствии с настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

Статья 116 ТК РФ

Работодатели с учетом своих производственных и финансовых возможностей могут самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для работников...

Статья 106 ТК РФ

Время отдыха — время, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению.

датель просто обязан отклонить повторную аналогичную просьбу работника. В противном случае будет нарушено трудовое законодательство. Ведь перенесенный отпуск должен быть использован работником не позднее 12 месяцев по окончании рабочего года, за который он был предоставлен. Кроме того, Кодекс строго запрещает непредоставление отпуска в течение 2 лет подряд.

Итак, если работник по каким-либо причинам отказывается идти в отпуск, а просит его перенести, то работодателю нужно внимательно проанализировать возможность удовлетворения просьбы работника как с точки зрения производственных интересов (не нарушит ли перенос отпуска для одного работника производственный процесс в будущем), так и с точки зрения соблюдения установленных ТК РФ правил. Иногда нужно требовать от работника исполнения закона, а не идти ему навстречу во всех случаях.

Многие работники думают, что можно заменить неиспользованные дни отпуска денежной компенсацией. Однако с октября 2006 г. заменять денежной компенсацией можно только ту часть ежегодного основного отпуска, которая превышает 28 календарных дней.

Поэтому компенсацией можно заменить только те дни, которые относятся, например, к дополнительным отпускам. Если же у работника есть право на удлиненный основной отпуск, то компенсация также может быть выплачена только за дни отпуска, выходящие за пределы 28 дней.

А когда работнику положено только 28 дней оплачиваемого отпуска, «обменять» его на компенсацию нельзя. Если отпуск так и не будет использован, у организации будет задолженность по отпускам, но денежную компенсацию работник сможет получить только при увольнении. Никаких других вариантов Трудовой кодекс не предусматривает.

Быает и такое, что приказ на отпуск работника подписан, отпускные рассчитаны и выплачены, но работник в день начала отпуска выходит на работу. Что с ним делать? Нужно ли пересчитывать отпускные?

Отпуск — это время отдыха, и работник волен проводить это время, как ему захочется. Хочет сидеть на работе — пусть сидит. Выгонять его с рабочего места не нужно. Но и считать время присутствия работника рабочим тоже не надо. Раз работодатель его из отпуска не отзывает, никаких оснований для пересчета выплаченных отпускных нет.

Зарплату за это время работнику платить тоже не нужно. Ведь она начисляется за фактически отработанное время, которое отражается в таблице учета рабочего времени. При наличии приказа об отпуске в таблице дни отпуска помечаются кодом «ОТ». Значит, у работника в этом периоде нет и не будет никаких отработанных дней.

❖ ГРОЗЯТ ЛИ санкции за позднюю выплату отпускных при предоставлении отпуска вне графика по просьбе работника?

→ ТК РФ 2009, № 6, с. 49, «Что и как проверяют инспекции труда»

Статья 136 ТК РФ

Оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до его начала.

Статья 236 ТК РФ

При нарушении работодателем установленного срока... оплаты отпуска... работодатель обязан выплатить [отпускные]... с уплатой процентов...

Статья 5.27 КоАП РФ

1. Нарушение законодательства о труде и об охране труда — влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от одной тысячи до пяти тысяч рублей... на юридических лиц — от тридцати тысяч до пятидесяти тысяч рублей или административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток.

Статья 124 ТК РФ

Ежегодный оплачиваемый отпуск **должен быть** продлен или перенесен на другой срок, определяемый работодателем с учетом пожеланий работника, в случаях: временной нетрудоспособности работника; исполнения работником во время ежегодного оплачиваемого отпуска государственных обязанностей... в других случаях, предусмотренных трудовым законодательством, локальными нормативными актами.

Статья 57 ТК РФ

В трудовом договоре могут предусматриваться дополнительные условия, не ухудшающие положение работника по сравнению с установленным трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами...

Ситуация, когда работник просит срочно — уже со следующего дня — предоставить ему отпуск вне графика, встречается нередко. Но если работодатель пойдет работнику навстречу, то выплатить отпускные в срок, установленный ТК, он, естественно, не сможет. Обычно работники это прекрасно понимают и не считают, что их права в сложившейся ситуации как-то нарушаются.

Хотя инспектор труда, обнаружив такое положение дел, может обязать работодателя начислить проценты на сумму отпускных за весь период задержки их выплаты. Кроме того, организация и ее руководитель могут быть привлечены к административной ответственности за нарушение трудового законодательства.

Обосновывается эта позиция тем, что, во-первых, перенести отпуск работника можно лишь в случаях, предусмотренных ст. 124 ТК РФ и локальным нормативным актом организации. И, во-вторых, тем, что трудовым законодательством предусмотрен только один срок для выплаты отпускных, отступить от которого работодатель не имеет права.

Однако в ст. 124 ТК РФ упомянуты только случаи, когда работодатель **обязан** отступить от утвержденного графика отпусков и перенести отпуск работника на другое время. Но в рассматриваемой ситуации перенос отпуска работника — добрая воля работодателя. Поэтому ст. 124 ТК РФ к делу отношения не имеет. А в трудовых отношениях все, что не регулируется трудовым законодательством и локальными нормативными актами, регулируется соглашением сторон, которое в любом случае не должно ухудшать положения работников. И, перенося отпуск по желанию работника, работодатель однозначно не ухудшает его положение, а, наоборот, улучшает его. Ведь он мог вообще отказаться отпускать работника в отпуск вне графика или предложить ему идти в отпуск за свой счет.

Что же касается начисления процентов за нарушение срока выплаты отпускных, то для рассматриваемой ситуации Трудовым кодексом этот срок не определен. Ведь срок, установленный ст. 136 ТК РФ, подразумевает, что работодателю известно об отпуске работника как минимум за 3 дня до его начала. Поэтому отпускные при отпуске вне графика могут быть выплачены работнику или в течение первых дней отпуска, или в срок, установленный соглашением между работником и работодателем. И это не будет являться нарушением трудового законодательства и основанием для привлечения работодателя к административной ответственности. Свое согласие получить отпускные позднее работник может выразить прямо в заявлении о предоставлении отпуска вне графика.

Статья 127 ТК РФ

По письменному заявлению работника неиспользованные отпуска могут быть предоставлены ему с последующим увольнением... При этом днем увольнения считается последний день отпуска.

Статья 84.1 ТК РФ

С приказом (распоряжением) работодателя о прекращении трудового договора работник должен быть ознакомлен под роспись.

Днем прекращения трудового договора во всех случаях является последний день работы работника...

Письмо Роструда от 24.12.2007 № 5277-6-1

1. При предоставлении работнику отпуска с последующим увольнением днем увольнения считается последний день отпуска. Однако все расчеты с работником производятся до ухода работника в отпуск, т.к. по его истечении стороны уже не будут связаны обязательствами. Так же следует поступить с трудовой книжкой и другими документами, связанными с работой, которые работодатель обязан предоставить работнику, — их нужно выдать работнику перед уходом в отпуск, т.е. в последний день работы.

Статья 212 НК РФ

2. При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды [от экономии на процентах за пользование заемными средствами]... налоговая база определяется как:

1) превышение суммы процентов за пользование заемными... средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из [2/3]... действующей ставки рефинансирования, установленной [ЦБ РФ]... на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора. ...при получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах... исчисление, удержание и перечисление налога осуществляются налоговым агентом...

КАК оформить предоставление отпуска с последующим увольнением?

→ ГРКЗ 2009, № 4, с. 104, «Отпускные: расчет, учет, налоги»

По общему правилу предоставление работнику отпуска с последующим увольнением — это право, а не обязанность работодателя. Однако если работник собирается уволиться в последний день отпуска, предоставленного в соответствии с графиком отпусков, то работодатель не может ему в этом отказать.

Если же отпуск с последующим увольнением предоставляется работнику вне графика отпусков, то от него надо получить заявление с просьбой и об отпуске, и об увольнении.

Так как предоставление такого отпуска — добрая воля работодателя, то срок подачи этого заявления не имеет решающего значения.

Работодатель в любом случае должен оформить два приказа по унифицированным формам:

— о предоставлении отпуска работнику — форма № Т-6;

— о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) — форма № Т-8.

Работник должен быть ознакомлен с приказами под роспись.

Днем увольнения работника будет последний день отпуска.

Именно эта дата должна быть указана как дата увольнения и в приказе по форме № Т-8, и в трудовой книжке работника. Однако последним днем работы будет являться день, предшествующий первому дню отпуска.

Поэтому выдать трудовую книжку и произвести окончательный расчет с работником нужно именно в его последний рабочий день перед отпуском.

КАК исчислить НДФЛ при выдаче работнику беспроцентного займа?

Налог на доходы физических лиц, подлежащий удержанию с экономии на процентах, при выдаче обычного рублевого займа определяется налоговым агентом — работодателем по следующей формуле:

$$\text{НДФЛ} = \left[\text{Сумма займа} \times \left(\frac{2}{3} \text{ ставки рефинансирования, действующей на дату уплаты процентов} - \text{Ставка, предусмотренная договором} \right) / 365 \text{ (366) дн.} \right] \times \text{Количество дней, за которые начислены проценты} \times 35\%$$

Статья 223 НК РФ

1. ...дата фактического получения дохода определяется как день:
3) уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным... средствам... при получении доходов в виде материальной выгоды.

Письмо Минфина России от 17.07.2009 № 03-04-06-01/175

...если организацией выданы беспроцентные займы, то фактической датой получения доходов в виде материальной выгоды следует считать соответствующую дату возврата заемных средств.

Статья 3 НК РФ

6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.
7. Все неустраиваемые... неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Статья 17 НК РФ

1. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:
объект налогообложения;
налоговая база;
налоговый период;
налоговая ставка;
порядок исчисления налога;
порядок и сроки уплаты налога.

Однако если заем беспроцентный, то *день уплаты процентов* отсутствует. Что же в этом случае будет считаться датой получения дохода в виде материальной выгоды?

Минфин считает, что это дата погашения займа.

... Аналогичную точку зрения высказывали и некоторые территориальные налоговые органы (Письмо УФНС России по г. Москве от 04.05.2009 № 20-15/3/043262@).

Правда, такие разъяснения не основаны на нормах НК РФ.

По НК РФ день получения дохода — это «день уплаты процентов», а не день погашения займа. Очевидно, что эти даты не одно и то же. Получается, что по беспроцентным займам дата получения дохода не определена.

Невозможность определить конкретную дату, на которую доход считается полученным, влечет за собой невозможность определить применяемую в расчете налоговой базы ставку рефинансирования, а следовательно, и саму налоговую базу. Значит, и налог в отношении данного дохода следует считать неуставленным. Кроме того, это явная *неустраиваемая неясность* норм Налогового кодекса, которая должна толковаться в пользу налогоплательщика. А единственная трактовка в пользу налогоплательщика в данном случае — не исчислять налог с материальной выгоды по беспроцентным займам вообще.

Естественно, налоговым агентам, решившим не удерживать НДФЛ с материальной выгоды по беспроцентным займам, придется отстаивать такую позицию в суде.

Поэтому, если налоговый агент не хочет спорить с налоговым органом, ему ничего не остается, кроме как руководствоваться позицией Минфина и определять налоговую базу на дату возврата беспроцентного займа.

Если же заем выдан больше чем на год, тогда лучше установить минимальные проценты, договорившись об их уплате один раз в год (31 декабря или 20 июля — неважно).

... ПРИМЕР

Расчет НДФЛ с материальной выгоды

05.02.2010 работнику выдан заем 1 000 000 руб. сроком на 2 года. На сумму займа начисляются проценты — 0,1% годовых. Проценты удерживаются один раз в год из заработной платы работника за январь. Допустим, ставка рефинансирования в 2011—2012 гг. останется 8,75%. В 2010 г. организация налог удерживать не должна, так как еще не истек год пользования займом. В 2011 и 2012 гг. организация должна удержать из зарплаты работника за январь:

1 000 000 руб. x 0,1%= 1000 руб.

1 000 000 руб. x (2/3 x 8,75% - 0,1%) x 35% = 20 066 руб.

— 1000 руб. за пользование займом;

— 20 066 руб. налога (п. 2 ст. 224 НК РФ).

Постановление Президиума ВАС РФ от 26.09.2006 № 4047/06

...работники, с выплаченных доходов которых общество не удержало налог, на момент рассмотрения дела были уволены, значит общество лишено возможности удержать с них налог.

...инспекция не имела права возлагать на налогового агента обязанность уплатить за счет своих средств налог, подлежащий удержанию с лиц, не состоящих с ним в трудовых отношениях.

Статья 226 НК РФ

9. Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Статья 228 НК РФ

1. Исчисление и уплату налога [самостоятельно]... производят...

4) физические лица, получающие... доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами...

❖ МОЖНО ЛИ с работодателя взыскать неударженный НДФЛ?

Если работодатель — налоговый агент не удержал и не перечислил НДФЛ, то по результатам налоговой проверки, помимо взыскания штрафа по ст. 123 НК РФ и пени, его обязывают перечислить в бюджет неударженный НДФЛ.

Однако, если на момент вынесения решения налоговым органом человек у налогового агента уже не работает, последний лишен возможности удержать НДФЛ. В такой ситуации взыскивать налог с бывшего работодателя однозначно нельзя. Физическое лицо само должно уплатить налог.

Хотя даже если человек продолжает работать в организации, большинство судов также отказывают налоговым органам во взыскании недоимки с работодателей (см., например, Постановления ФАС ВСО от 05.05.2009 № А19-16855/08-56-Ф02-1858/09; ФАС ЗСО от 28.02.2007 № Ф04-892/2007(31914-А81-42); ФАС МО от 30.01.2007 № КА-А40/12685-06; ФАС ПО от 26.02.2008 № А72-933/2007; ФАС СЗО от 12.11.2007 № А42-6690/2006). Ведь уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается. И если налоговый агент не удержал налог, обязанность по его уплате должна возлагаться на налогоплательщика.

И только немногие суды признают, что налоговый орган и в этой ситуации может взыскать неударженный налог непосредственно с налогового агента (Постановление ФАС УО от 05.08.2008 № Ф09-4793/08-С2). Ведь после перечисления в бюджет суммы налога налоговый агент сможет удержать ее с продолжающих работать у него физических лиц (п. 2 ст. 231 НК РФ).



Журнал КонференцЗал — регулярные, полные, точные отчеты о самых актуальных семинарах для бухгалтера

Подписываетесь на *КонференцЗал*
через региональный центр Сети
КонсультантПлюс? ;-)

Получаете специальную скидку! :-)

Подписку можно оформить с любого
месяца, на любой срок.

Обращайтесь в региональный центр
Сети **КонсультантПлюс**

И прямо на вашем рабочем месте!



КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка



отчеты о семинарах **для бухгалтера**

С 1 ПО 31 МАРТА 2010

**Спецвыпуск
Ответы
на вопросы
бухгалтера**

**главная
книга**

конференцзал

СПЕЦВЫПУСК 2010

**Ответы
на вопросы
бухгалтера**

◆ Налоги

◆ Бухучет

◆ Труд и зарплата



КонсультантПлюс
надежная
правовая
поддержка



**CD-диск с
подборкой
полезных
материалов**

БЕСПЛАТНО

КАЖДОМУ

БУХГАЛТЕРУ

www.consultant.ru

КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка

