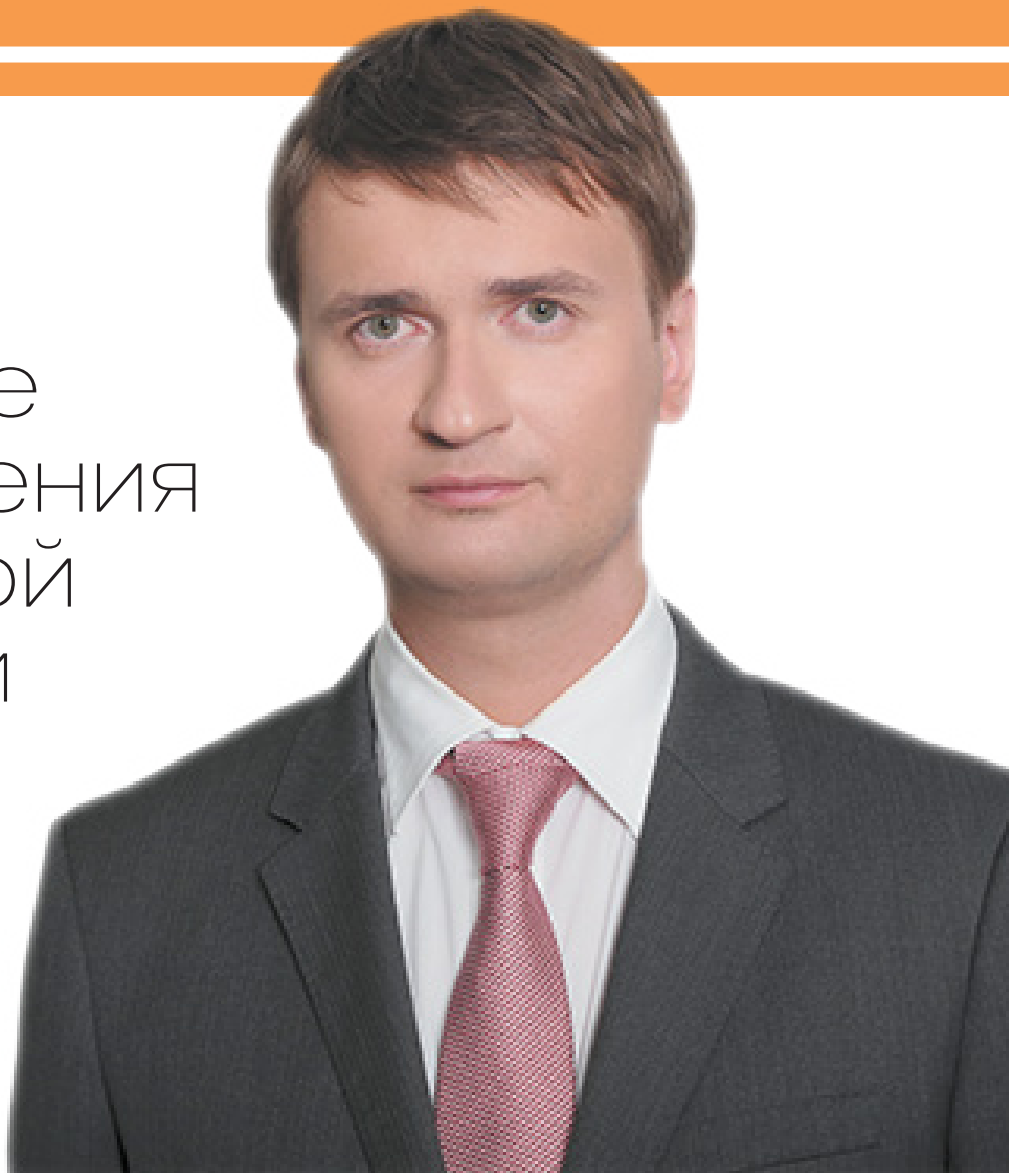


# упрощенная БУХГАЛТЕРИЯ

## основные направления налоговой политики

**Лермонтов Ю. М.,**  
государственный советник  
Российской Федерации  
3-го класса



переквалификация  
сделок

ДОХОДЫ-РАСХОДЫ

досрочный выход  
из отпуска  
по беременности

ТОЧНЫЙ РАСЧЕТ

аудит трудовых  
книжек

КАДРОВЫЙ ОТВЕТ

В ЦЕНТРЕ ВНИМАНИЯ

Перенос убытков на будущее



## УСН

ДОХОДЫ-РАСХОДЫ

Заем на выплату дивидендов

Приобретаем финансовые вложения

НА ПРАКТИКЕ

Нюансы расчета пени за неуплату налога

Товар в заем

НЕ ДЕЛАЕМ ОШИБОК

Новые ограничения в расчетах наличными

Переквалификация сделок



## К ВАМ ПРИШЛА ПРОВЕРКА

Как защититься от выездной проверки



## ЗА БУКВОЙ ЗАКОНА

Основные направления налоговой политики



## ЗАРПЛАТА И КАДРЫ

ТОЧНЫЙ РАСЧЕТ

Чем грозит досрочный выход из отпуска по беременности и родам

Компания перечисляет деньги по просьбе работника другому лицу

КАДРОВЫЙ ОТВЕТ

Увольнение директора

Аудит трудовых книжек

Перевод с понижением в должности



## ВОПРОС-ОТВЕТ

Ответы на вопросы



## «В Интернет по паспорту-2»

Помните запрет на анонимный доступ в Интернет в публичных местах? Администрация, скажем, кафе, прежде чем дать Вам доступ в сеть через wi-fi, должна записать или Ваш паспорт, или водительское удостоверение, или другой документ, удостоверяющий Вашу личность.

Так вот под шум обсуждения этого запрета постановлением нашего Правительства от 31.07.2014 № 758 незаметно было принято еще одно нововведение. Теперь оператор связи, предоставляющий вашей организации доступ в Интернет, обязан включить в договор оказания телематических услуг условие о предоставлении ему ежеквартального заверенного списка ваших сотрудников, пользующихся Интернетом. Со всеми их паспортными данными и местами жительства.

А кто не предоставит – отключат газ. То есть Интернет.

С уважением к Вам и  
к Вашей работе,

**Василий ВАРНАВСКИЙ,**

директор ООО «Волга Пресс Информ»



Формула для расчета налога с дивидендов: разъяснения о показателях Д1 и Д2, ...



Классификатор видов разрешенного использования земельных участков, наконец, ...



Допустимо ли накопление юрлицами денег в кассе сверх лимита в выходные дни?



Ключевая ставка пока останется на уровне 8% годовых



Отдельные разъяснения о порядке налогообложения дивидендов

- ◆ Сколько штрафов грозит за выброс загрязняющих веществ без разрешения из нескольких источников?
- ◆ В учредительных документах наименование юрлица может указываться как заглавными, так и строчными буквами
- ◆ Иногда ТСЖ вправе подать иск в интересах собственников и без их решения об этом
- ◆ Уклонение от регистрации транспорта не освобождает компанию от транспортного налога
- ◆ Сотрудник покинул рабочее место раньше положенного времени. Однозначно есть основание для его увольнения?
- ◆ О налогообложении дивидендов
- ◆ Компания оплачивает питание своих работников. Начислять ли взносы на соцстрахование?



**Свиридова Т. В.,**  
руководитель аудиторской фирмы,  
консультант по налогам и сборам,  
судебный эксперт

## Перенос убытков на будущее

**Организации, применяющие «упрощенку» с объектом налогообложения «доходы минус расходы», вправе включить в расчет налоговой базы убыток прошлых лет. При этом убыток можно списать только по итогам налогового периода, то есть при расчете годовой суммы единого налога. Но при расчете авансовых платежей налоговая база на сумму убытков прошлых лет не уменьшается.**

Сумму убытка можно перенести на будущее, но не более чем на 10 лет вперед (например, если убыток получен в 2014 году, то последний год его списания – 2024-й). В этом случае размер убытка и его сумма, уменьшающая налоговую базу в каждом налоговом периоде, должны быть документально подтверждены, например, актами, накладными, копиями налоговых деклараций, Книгой учета доходов и расходов и т. д. Документы, подтверждающие размер понесенного убытка и сумму, принятую в уменьшение по каждому году, необходимо хранить в течение всего срока использования права на перенос убытка.

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Убыток, полученный при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на УСН.

Убыток прошлых лет налогоплательщик вправе списать в текущем налоговом периоде в полной сумме, а остаток несписанного убытка можно перенести целиком или частично на любой год из последующих девяти лет. В том случае, если убытки получены более чем в одном налоговом периоде, перенос их на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они были получены.

Если организация прекращает свою деятельность в связи с реорганизацией, то компания-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемой организацией до момента реорганизации (абз. абз. 2–7 п. 7 ст. 346.18 НК РФ).

Далее мы поговорим об учете убытков при смене режима налогообложения, списании минимального налога, бухгалтерском и налоговом учете убытков.

### Смена режимов налогообложения

Убытки, полученные при применении других режимов налогообложения, при расчете единого налога при «упрощенке» не учитываются. Так же, как убытки, полученные в период применения УСН, не признаются, если налогоплательщик перешел на другие режимы налогообложения.

### » ПОЗИЦИЯ ФНС

Если убытки получены более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены. То есть сначала переносятся убытки, полученные в самом раннем периоде, а затем уже более поздние убытки.

- Письмо от 14.07.2010 № ШС-37-3/6701@.

При смене налоговых режимов сложившиеся убытки учитываются таким образом:

- убыток, который не был учтен при расчете налога на прибыль (был перенесен на будущее) до перехода на «упрощенку», налогоплательщик сможет учесть только после возврата на общую систему налогообложения;
- убыток, который не был учтен при расчете единого налога (был перенесен на будущее) до перехода на общую систему налогообложения, налогоплательщик сможет учесть только после возврата на «упрощенку».

Вышеуказанный порядок учета убытков отражен в абз. 8 п. 7 ст. 346.18 НК РФ. Аналогичные разъяснения содержатся в письмах Минфина России от 28.01.2011 № 03-11-11/18, от 25.10.2010 № 03-03-06/1/657.

Возможность списания убытков прошлых лет, в случае если организация, применяющая «упрощенку», сменила объект налогообложения, зависит от того, какой объект налогообложения организация применяет в периоде, в котором она планирует списать убыток.

Если организация применяет УСН, убыток у нее может сложиться только по итогам тех налоговых периодов, в которых она платила единый налог с разницы между доходами и расходами. В тех периодах, когда организация уплачивала единый налог с доходов, убытки возникать не могут, поскольку при таком объекте налогообложения не учитываются никакие расходы, то есть результат деятельности организации всегда будет положительным. В соответствии с п. 7 ст. 346.18 НК РФ уменьшать налоговую базу текущего периода на сумму убытков прошлых лет имеют право только те организации, которые платят единый налог с разницы между доходами и расходами. После перехода на уплату единого налога с доходов организация теряет это право, а значит, в тех периодах, когда она применяет объект налогообложения «доходы», организация не может списывать убытки, возникшие до смены объекта налогообложения.

#### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

В том случае, если организация сменила объект налогообложения на «доходы», а затем вновь стала платить единый налог с разницы между доходами и расходами, налоговую базу текущего периода можно уменьшить на сумму убытков прошлых лет (письмо Минфина России от 16.03.2010 № 03-11-06/2/35).

#### Как списать минимальный налог

Если по итогам налогового периода расходы налогоплательщика превысили налогооблагаемые доходы, то вместо единого налога в бюджет необходимо перечислить минимальный налог в размере 1% от суммы налогооблагаемых доходов за год (абз.абз. 1–3 п. 6 ст. 346.18 НК РФ). Сумма уплаченного минимального налога может быть списана на расходы в течение следующих 10 лет. Указанный порядок применяется даже в том случае, если следующий год организация опять закончит с отрицательным финансовым результатом. Тогда сформируется новый убыток, переносимый на будущее.

#### » ПОЗИЦИЯ СУДА

На сумму убытка уменьшить можно только налоговую базу, исчисленную по итогам налогового периода (календарного года), а не отчетных периодов.

- Постановление ФАС Центрального округа от 13.04.2006 № А48-6391/05-8.

При изменении объекта налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, на объект налогообложения в виде доходов включение в состав расходов разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, невозможно. То есть сумма уплаченного минимального налога на расходы не относится, налоговую базу не

уменьшает и в счет текущих (предстоящих) платежей по единому налогу не засчитывается (абз. 4 п. 6 ст. 346.18 НК РФ, письмо Минфина России от 27.04.2011 № 03-11-11/106).

### Хранение документов

Как мы уже говорили, перенос убытка на будущие налоговые периоды возможен в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. При этом п. 4 ст. 283 НК РФ обязывает налогоплательщика хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков. Списание убытков возможно только при наличии первичных документов, подтверждающих полученный финансовый результат (письмо Минфина России от 23.04.2009 № 03-03-06/1/276). В постановлении Президиума ВАС от 24.07.2012 № 3546/12 было отмечено, что поскольку возможность учесть суммы убытка носит заявительный характер и на налогоплательщика возложена обязанность доказать их правомерность и обоснованность, то при отсутствии документального подтверждения убытка соответствующими документами, включая первичные учетные документы, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу на суммы ранее полученного убытка, налогоплательщик несет риск неблагоприятных налоговых последствий.

#### » ВАЖНО В РАБОТЕ

НК РФ обязывает налогоплательщика хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

В связи с этим организации, применяющей УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы», следует хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка (см. также постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.08.2013 № А78-111/2012). При этом полагаем, что указанный срок также должен быть увеличен на срок, установленный в пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ.

### Отражение убытка в налоговой декларации

При отражении убытка прошлых лет в декларации по единому налогу необходимо учитывать следующее. Сумма налогооблагаемых доходов за отчетный год указывается по строке 210 раздела 2 декларации, сумма налогооблагаемых расходов – по строке 220 того же раздела. В показатель, отраженный по этой строке, включается разница (если она есть) между суммой уплаченного минимального налога и рассчитанного единого налога за предыдущий год. В том случае, если в предыдущем году был получен убыток, разница будет равна величине уплаченного минимального налога, поскольку сумма рассчитанного единого налога будет равна нулю.

#### » ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Если по итогам налогового периода налогоплательщиком получен убыток и сумма налога, рассчитанного по общим правилам, равна нулю, то у налогоплательщика возникает обязанность заплатить минимальный налог. - Письмо от 20.06.2011 № 03-11-11/157.

Если по итогам отчетного года получается положительная налоговая база (доходов больше, чем расходов), то сумма убытков прошлых лет в размере, не превышающем налоговую базу отчетного года, указывается по строке 230. Если сумма убытков прошлых лет превышает налоговую базу отчетного года, разница между этими показателями в строке 230 не отражается. Итоговая сумма доходов за отчетный налоговый период, указываемая в строке 240, рассчитывается как

разница между строками 210, 220 и 230. Таким образом, налоговая база отчетного года будет уменьшена на сумму убытков прошлых лет.

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Под убытком понимается превышение расходов над доходами налогоплательщика (организации, индивидуального предпринимателя), применяющего УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Если по итогам отчетного года получается отрицательная налоговая база (доходов меньше, чем расходов), то в строке 250 отражается убыток текущего налогового периода. Поскольку в этом случае источника для покрытия убытков прошлых лет у организации нет, их сумму в налоговой декларации указывать не нужно (раздел V [Порядка](#), утв. приказом Минфина России от 22.06.2009 № 58н).

### Отражение убытка в Книге учета доходов и расходов

Для расчета суммы убытка, уменьшающего налоговую базу текущего периода и переносимого на будущее, предназначен раздел III [Книги](#) учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. При его заполнении следует руководствоваться разделом IV [приложения 2](#) к приказу Минфина России от 22.10.2012 № 135н.

#### Пример.

**ООО «Агат» находится на УСН и платит единый налог с разницы между доходами и расходами. По итогам 2012 года организация получила доходы в размере 8 600 000 рублей и понесла расходы в сумме 9 200 000 рублей. Таким образом, по итогам налогового периода организация получила убыток в сумме 600 000 руб. = (8 600 000 руб. – 9 200 000 руб.). В бюджет перечислен минимальный налог в размере 86 000 руб. = (8 600 000 руб. × 1%).**

По итогам 2013 года общество получило доходы в размере 5 300 000 руб. и понесло расходы в сумме 5 260 000 руб. Налоговая база за 2013 год уменьшена на сумму уплаченного за 2012 год минимального налога в сумме 86 000 руб. Таким образом, по итогам 2012 года организация получила убыток в сумме 46 000 руб. = (5 300 000 руб. – 5 260 000 руб. – 86 000 руб.). В бюджет перечислен минимальный налог в размере 53 000 руб.

По итогам 2014 года организация получила доходы в размере 6 730 000 руб. и понесла расходы в сумме 4 210 000 руб. Налоговая база за 2013 год уменьшена на сумму уплаченного за 2012 год минимального налога в сумме 53 000 руб. Налоговая база по единому налогу за 2014 год составила 2 467 000 руб. = (6 730 000 руб. – 4 210 000 руб. – 53 000 руб.).

### » ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Списание убытков возможно только при наличии первичных документов, подтверждающих полученный финансовый результат.

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

На начало 2014 года сумма непогашенного убытка прошлых лет составила 646 000 руб. = (600 000 руб. + 46 000 руб.). Единый налог, подлежащий уплате по итогам 2013 года, составит 273 150 руб. ((2 467 000 руб. – 646 000 руб.) × 15%).

Расчет налоговой базы за 2014 год в связи со списанием убытков за 2012 и 2013 годы отражен в Книге учета доходов и расходов ООО «Агат» следующим образом:

<b>I. Доходы и расходы</b>				
<b>Регистрация</b>			<b>Сумма</b>	
<b>№ п/п</b>	<b>Дата и номер первичного документа</b>	<b>Содержание операции</b>	<b>Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы</b>	<b>Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
	...	...	...	...
Итого за год			6 730 000 руб.	4 210 000 руб.

010 Сумма полученных доходов за налоговый период 6 730 000 руб.

020 Сумма произведенных расходов за налоговый период 4 210 000 руб.

030 Сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке налога за предыдущий налоговый период 53 000 руб.

Итого получено:

040 – доходов (код стр. 010 – код стр. 020 – код стр. 030) 2 467 000 руб.

041 – убытков (код стр. 020 + код стр. 030) – код стр. 010)

### **III. Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения за 2014 год**

<b>Наименование показателя</b>	<b>Код строки</b>	<b>Значение показателя</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Сумма убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода, – всего:	010	646 000
(сумма по кодам строк 020–110), в том числе за:		
за 2012 год	020	600 000
за 2013 год	030	46 000
за 20__ год	040	
за 20__ год	050	
за 20__ год	060	
за 20__ год	070	
за 20__ год	080	
за 20__ год	090	
за 20__ год	100	
за 20__ год	110	
Налоговая база за истекший налоговый период, которая может быть уменьшена на убытки предыдущих налоговых периодов (код стр. 040 справочной части раздела I Книги доходов и расходов)	120	2 467 000
Сумма убытков, на которую налогоплательщик фактически уменьшил налоговую базу за истекший налоговый период (в пределах суммы убытков, указанных по стр. 010)	130	646 000
Сумма убытка за истекший налоговый период (код стр. 041 справочной части раздела I Книги учета доходов и расходов)	140	–
Сумма убытков на начало следующего налогового периода, которые налогоплательщик вправе перенести на будущие налоговые периоды (код стр. 010 – код стр. 130 + код стр. 140), всего:	150	–



**Бушуева Я. О.,**  
налоговый консультант,  
член Палаты налоговых консультантов,  
эксперт службы Правового консалтинга  
компании «Гарант»

## Заем на выплату дивидендов

**Привлечение заемных средств на выплату дивидендов при наличии прибыли является нецелесообразным, а расходы на оплату процентов по кредитам не отвечают критерию экономической обоснованности. Именно такой позиции чаще придерживаются налоговые органы. Однако такая позиция не беспорна.**

Наличие прибыли, которая является основанием для начисления дивидендов, не всегда означает наличие на расчетных счетах общества свободных денежных средств, достаточных для осуществления соответствующих выплат. Объясняется это тем, что прибыль является абстрактным показателем, характеризующим финансовый результат. Кроме того, все налогоплательщики, выплачивающие дивиденды, являются действующими предприятиями, которые ведут непрерывную производственную деятельность, требующую постоянных денежных затрат. В связи с этим вполне может сложиться ситуация, когда к моменту выплаты дивидендов на расчетных счетах организации может образоваться недостаток оборотных средств. При этом не стоит забывать, что если организация приняла решение произвести распределение части прибыли, то с момента принятия такого решения у нее возникает обязанность по осуществлению такой выплаты (п. 15 постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 09.12.1999 № 90/14). Чтобы не нарушить данное обязательство, организация может прибегнуть к помощи кредита (займа).

### » ПЕРВОИСТОЧНИК

Общество с ограниченной ответственностью вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества.

- Пункт 1 ст. 28 Федерального закона от 08.02.1998 № [14-ФЗ](#) «Об обществах с ограниченной ответственностью».

### Налоговый учет

Расходы на выплату дивидендов не учитываются при определении налоговой базы по упрощенному налогу (п. 1 ст. 346.16 НК РФ, п. 2 ст. 346.16 НК РФ, п. 1 ст. 270 НК РФ). Денежные средства, полученные (возвращенные) налогоплательщиком по договору займа (кредита), также не учитываются при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН (пп. 1 п. 1 ст. 346.15, пп. 10 п. 1 ст. 251, п.п. 1 и 2 ст. 346.16, п. 12 ст. 270 НК РФ, письма Минфина России от 29.06.2011 № [03-11-11/104](#), от 14.05.2008 № [03-11-05/122](#)).

### » ПЕРВОИСТОЧНИК

Денежные средства, полученные обществом в качестве займа, а также направленные на его погашение, в налоговом учете не признаются ни доходами, ни расходами.

- Подпункт 10 п. 1 ст. 251, п. 12 ст. 270 НК РФ.

Как известно, налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы», вправе уменьшить полученные доходы на расходы в виде процентов, уплачиваемых за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов). Такие расходы принимаются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций ст.ст. 265 и 269 НК РФ. При этом никаких особенностей по учету процентов по кредиту, полученному для выплаты дивидендов, НК РФ не содержит. Вместе с тем мы помним, что расходы, перечисленные в п. 1 ст. 346.16 НК РФ (в том числе расходы по процентам), принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ). Три правила, которые предусмотрены данной нормой, устанавливают, что расходы должны быть экономически обоснованы, документально подтверждены и произведены для деятельности, направленной на получение дохода. Если расход не соответствует хотя бы одному из перечисленных требований, то он для целей налогообложения не учитывается.

#### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Наличие прибыли по данным бухгалтерского учета еще не означает, что общество располагает достаточными для выплаты дивидендов свободными денежными средствами.

По мнению Минфина России, расходы в виде процентов по долговому обязательству, привлеченному для выплаты дивидендов, произведены не с целью получения дохода, в связи с чем вышеуказанные расходы не могут быть учтены для целей налогообложения (см. письма Минфина России от 06.05.2013 № 03-03-06/1/15774, от 18.03.2013 № 03-03-06/1/8152). Следует отметить, что существует и судебная, пусть и немногочисленная, практика, поддерживающая позицию контролирующих органов. Так, в постановлении ФАС Поволжского округа от 14.03.2012 № 006-1059/12 (определением ВАС РФ от 11.10.2012 № ВАС-7971/12 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) суд указал, что привлечение заемных средств на выплату дивидендов при наличии прибыли является нецелесообразным, а расходы на уплату процентов по кредитам не отвечают критерию экономической обоснованности.

#### » ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Проценты по договорам займа, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, должны включаться в состав расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль ежемесячно в течение всего периода пользования заемными средствами независимо от наступления срока фактической уплаты процентов.

- Письмо от 04.06.2010 № 03-03-05/123.

Вместе с тем существует и иная позиция среди судебных инстанций (см. постановления Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 3690/13, Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.07.2013 № 18АП-6516/13, Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.04.2014 № 09АП-9341/14). В указанных решениях судами были сделаны следующие выводы:

- соблюдение требований закона по уплате дивидендов после их объявления общим собранием общества является обязанностью общества. Поэтому направление обществом полученного кредита на исполнение предусмотренной законом обязанности по уплате налога и дивидендов безусловно экономически оправдано;
- отнесение процентов по кредитам и займам в состав расходов, принимаемых для целей налогообложения, возможно по любым долговым обязательствам независимо от их целевого назначения при условии, что размер процентов за пользование денежными средствами не превышает предельного размера, установленного ст. 269 НК РФ;
- обязательство по выплате дивидендов не может расцениваться как обязательство, принимаемое вне связи с деятельностью, направленной на получение дохода;

- положения пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ не содержат каких-либо ограничений, кроме установленных ст. 269 НК РФ, для учета в целях налогообложения расходов в виде процентов по долговым обязательствам любого вида в рамках деятельности, направленной на получение дохода. В этой норме, так же как и в ст. 269 НК РФ, отсутствуют и какие-либо ограничения для учета названных расходов, возникших в связи с выплатой дивидендов.

Кроме того, подтверждая экономическую обоснованность расходов в виде процентов по займу, направленному на погашение дивидендов, суды принимают во внимание и выводы, приведенные в п. 1 постановления Пленума ВАС РФ № 53, определении КС РФ от 04.06.2007 № 320-О-П, об экономической обоснованности расходов (мы не будем комментировать данные судебные акты, поскольку о них уже неоднократно упоминалось на страницах нашего журнала).

#### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Налоговое законодательство не содержит каких-либо ограничений по учету процентов за пользование заемными средствами в зависимости от целей их использования.

Итак, мы видим, что вопрос, связанный с учетом расходов в виде процентов по займам (кредитам), привлеченным для выплаты дивидендов, является спорным. Вместе с тем наличие по данному вопросу позиции, отраженной в постановлении Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 3690/13, является плюсом для тех налогоплательщиков, которые примут решение учитывать рассматриваемые затраты. Дело в том, что со дня размещения постановления Президиума ВАС РФ в полном объеме на сайте ВАС РФ практика применения законодательства, на положениях которого основано данное постановление, для арбитражных судов считается определенной. Аналогичные правила применяются при установлении даты, когда считается определенной практика применения законодательства по вопросам, разъяснения по которым содержатся в постановлениях Пленума и информационных письмах Президиума ВАС РФ (п. 61.9 гл. 12 Регламента арбитражных судов РФ, утвержденного постановлением Пленума ВАС РФ от 05.06.1996 № 7).

#### » ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Расходы в виде процентов по долговому обязательству, привлеченному для выплаты дивидендов, не соответствуют положениям ст. 252 НК РФ (поскольку произведены не с целью получения дохода), следовательно, не могут уменьшать налоговую базу по налогу.

- Письмо от 06.05.2013 № 03-03-06/1/15774.

В письме Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 также указано, что в случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ, Верховного суда РФ, налоговые органы начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети Интернет либо со дня их официального опубликования в установленном порядке при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов. Применительно к рассматриваемой ситуации это означает, что налоговые органы должны принять во внимание выводы, изложенные в постановлении № 3690/13, что подтверждается письмом ФНС России от 24.12.2013 № СА-4-7/23263.

#### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Согласно Регламенту арбитражных судов после того как текст постановления Президиума ВАС РФ будет опубликован, оно станет обязательным для судов нижестоящих инстанций, рассматривающих аналогичные дела.

Расходы налогоплательщика в виде процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета

налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения (пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, письма Минфина России от 13.02.2012 № 03-11-11/41, от 08.02.2007 № 03-11-04/2/32, ФНС России от 01.09.2011 № ЕД-4-3/14218@). При этом расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству в пределах норм, определяемых в порядке, установленном ст. 269 НК РФ. Величина процентов, начисленных сверх установленных норм, является расходом, не учитываемым в целях налогообложения (п. 8 ст. 270 НК РФ).

Таким образом, налогоплательщик, находящийся на УСН, вправе учесть в целях налогообложения проценты, выплачиваемые им в связи с получением кредитов (займов), только в пределах норм. Согласно ст. 269 НК РФ возможны два варианта нормирования процентов (один из которых должен быть закреплен в учетной политике):

- исходя из среднего уровня процентов по долговым обязательствам, полученным налогоплательщиком на сопоставимых условиях;
- исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

### » ПЕРВОИСТОЧНИК

Денежные средства, переданные заемщику по договору займа (кредита), а также возвращенные заемщиком, в бухгалтерском учете заимодавца не признаются расходами и доходами организации.

- Пункт 3 ПБУ 10/99, п. 3 ПБУ 9/99.

### Учет дивидендов

Распределение прибыли общества с ограниченной ответственностью за отчетный год также является событием после отчетной даты (абз. 2 п. 3 ПБУ 7/98). Событие после отчетной даты, свидетельствующее о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность, раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском учете не производятся. В этом же порядке отражаются в бухгалтерской отчетности и годовые дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы организации за отчетный год (п. 10 ПБУ 7/98).

Согласно абз. 4 п. 10 ПБУ 7/98 при наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета начисление дивидендов (доходов участникам) отражается по дебету счета 84 и кредиту счета 75, субсчет «Расчеты по выплате доходов» или счета 70 в зависимости от того, являются ли участники общества работниками организации. Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов (письмо Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01). Удержание налогов с сумм начисленных доходов участникам (дивидендов) отражается записью по кредиту счета 68 в корреспонденции, соответственно, со счетом 70 или 75.

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Основная сумма обязательства по полученному займу отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа в сумме, указанной в договоре.

#### Пример.

**Участниками ООО, находящегося на УСН, являются два физических лица (налоговые резиденты РФ), не являющиеся работниками общества. Доля каждого участника составляет 50%. 14 июля 2014 года общим собранием участников общества было принято решение о выплате чистой прибыли (200 000 руб.) по итогам первого полугодия 2014 года. Чистая прибыль должна быть выплачена не позднее 14 августа 2014 года. На момент выплаты дивидендов общество не располагало свободными денежными**

средствами, в связи с чем было принято решение привлечь кредит в сумме 200 000 рублей, сроком на 2 месяца, под 14% годовых. Кредит был получен 01 августа, возвращен 30 сентября 2014 года. Условиями договора предусмотрено, что проценты подлежат уплате ежемесячно в последний день месяца и в день погашения кредита, изменение процентной ставки в течение всего срока действия договора не предусмотрено. Согласно учетной политике в налоговом учете порядок определения предельной суммы процентов по долговым обязательствам осуществляется исходя из ставки рефинансирования.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА ОПЕРАЦИИ (РУБ.)	СОДЕРЖАНИЕ ОПЕРАЦИИ
На дату принятия решения о распределении прибыли участнику (14.07.2014)			
84	75	200 000	Отражена задолженность организации перед участниками по выплате причитающихся им доходов (дивидендов)
В месяце привлечения кредита (август 2014 г.)			
51	66, субсчет «Расчеты по основной сумме займа»	200 000	Получен кредит
91, субсчет «Прочие расходы»	66, субсчет «Расчеты по процентам»	$2378,08 = (200\ 000 \times 14\% : 365 \text{ дн.} \times 31 \text{ дн.})$	Начислены проценты по кредиту за август
66, субсчет «Расчеты по процентам»	51	2378,08	Уплачены проценты по кредиту за август
75	68	18 000	Удержан НДФЛ с выплачиваемого дохода
68	51	18 000	Перечислен НДФЛ в бюджет
75	51	182 000	Выплачены дивиденды (200 000 – 18 000)
В сентябре 2014 г.			
91, субсчет «Прочие расходы»	66, субсчет «Расчеты по процентам»	$2301,37 = (200\ 000 \times 14\% : 365 \text{ дн.} \times 30 \text{ дн.})$	Начислены проценты по кредиту за сентябрь
66, субсчет «Расчеты по процентам»	51	2301,37	Уплачены проценты по кредиту за сентябрь
66, субсчет «Расчеты по основной сумме займа»	51	200 000	Возвращена основная сумма кредита

На дату возникновения долгового обязательства (14.07.2014) ставка рефинансирования ЦБ РФ составляла 8,25%. Значит, предельная величина процентов, учитываемых в составе расходов в налоговом учете, рассчитывается исходя из ставки 14,85% ( $8,25\% \times 1,8$ ). По условиям договора заем предоставляется под 14% годовых, следовательно, налогоплательщик вправе признать в целях налогообложения всю сумму начисленных процентов.



**Орешкина М. А.,**  
экономист 1-й категории

## Приобретаем финансовые вложения

**Действующее законодательство позволяет обществу заниматься таким видом деятельности, как покупка за счет привлеченных денежных средств финансовых вложений (долей в уставных капиталах) с целью получения дивидендов. Нет запретов и на применение УСН такими организациями. Однако такой вид деятельности сопровождается оформлением многочисленных хозяйственных операций.**

Сама по себе покупка имущественных прав, в том числе и доли в другой организации, с правовой точки зрения особых сложностей не вызывает. К таким сделкам применяются общие положения о купле-продаже, если иное не вытекает из содержания или характера этих прав. Кроме того, порядок отчуждения долей в ООО регламентирован в ст. 21 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Однако приобретение финансовых вложений требует наличия свободных денежных средств. При отсутствии таковых приходится пользоваться заемными средствами.

Так как такие ситуации встречаются нередко, рассмотрим основные хозяйственные операции, возникающие при осуществлении подобных сделок.

### Пример.

**Предположим, основным видом деятельности организации (УСН с объектом «доходы, уменьшенные на величину расходов») являются приобретение за счет привлеченных денежных средств финансовых вложений (долей в уставных капиталах) с целью получения дивидендов, а также выдача займов другим организациям с целью получения процентов. Размещение денежных средств на счетах в банках основной деятельностью организации не является.**

За последнее время организацией были совершены следующие хозяйственные операции:

- в качестве заемщика заключен долгосрочный договор займа с физическим лицом, предусматривающий ежемесячную уплату процентов;
- приобретена доля в другом ООО, как следствие, были получены дивиденды;
- поступившие дивиденды размещены на депозите, как следствие, поступили проценты по депозиту;

- выдан заем другому обществу сроком на 3 года, при этом по условиям договора займа проценты выплачиваются заемщиком одновременно с возвратом основного долга;
- осуществляются расходы на оплату услуг банка, оплату государственной пошлины, оплату нотариальных услуг.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Для организации вклады в уставные капиталы других организаций являются финансовыми вложениями.

Нас интересует порядок отражения осуществленных организацией хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете.

### Получение займа

Основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре. Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), являются расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, в силу п. 3 ПБУ 15/2008. В соответствии с п. 4 ПБУ 15/2008 проценты отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту). Проценты по полученным займам признаются прочими расходами (за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива) и отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся.

## » ПЕРВОИСТОЧНИК

Выбытие актива в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации не признается расходом.

- Пункт 3 ПБУ 10/99.

Пункт 8 ПБУ 15/2008 предусматривает, что проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). При этом возможно включение процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению указывают, что для обобщения информации о состоянии долгосрочных (на срок более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией, предназначен счет 67.

С учетом изложенного операции, связанные с получением займа и начислением причитающихся по нему процентов, отражаются следующими записями:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	ХОЗ. ОПЕРАЦИЯ
51	67	Получен долгосрочный заем
91, субсчет «Прочие расходы»	67, субсчет «Расчеты по процентам»	Отражена в составе прочих расходов сумма начисленных за месяц процентов
66, субсчет «Расчеты по процентам»	51	Отражена сумма уплаченных процентов в сроки, установленные в договоре
66	51	Погашена сумма основного долга по займу

В силу пп. 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ организация, применяющая УСН, вправе учесть в целях налогообложения в составе расходов проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.

#### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Финансовое вложение принимается к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Таким образом, организация вправе учесть в целях налогообложения расходы в виде процентов, уплаченных заимодавцу, а также расходы на оплату услуг банка. При этом расходы в виде процентов принимаются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций ст. 269 НК РФ, т. е. с учетом ограничений, установленных ст. 269 НК РФ.

### Приобретение доли в уставном капитале

Денежный вклад в уставный капитал ООО является для организации финансовым вложением (п.п. 2, 3 ПБУ 19/02). Согласно Инструкции вклады в уставные капиталы других организаций отражаются на субсчете «Паи и акции», открытом к счету 58. Финансовые вложения учитываются по первоначальной стоимости (п.п. 8, 9 ПБУ 19/02). Первоначальной стоимостью вклада в уставный капитал ООО является сумма, внесенная в оплату доли.

Если организация оплатила свою долю в ООО за счет заемных средств, то проценты за пользование такими средствами не включаются в первоначальную стоимость вложения в уставный капитал ООО, а учитываются в составе прочих расходов.

В общем случае приобретение доли в уставном капитале ООО отражается записями:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	ХОЗ. ОПЕРАЦИЯ
58, субсчет «Паи и акции»	76	Включен в состав финансовых вложений вклад в уставный капитал ООО
76	51	Оплачена доля в уставном капитале ООО

### Получение дивидендов

Пункт 5 ПБУ 9/99 определяет, что в организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой

считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью. Принимая во внимание, что основным видом деятельности организации является приобретение долей в уставных капиталах с целью получения дивидендов, полагаем, что дивиденды, распределенные в пользу вашей организации, включаются в состав доходов от обычных видов деятельности (п. 34 ПБУ 19/02). В письме Минфина России от 29 января 2014 г. № 07-04-18/01 рекомендуется признавать такие доходы за минусом налога, удержанного налоговым агентом (источником выплаты дохода) в бухгалтерском учете.

В таком случае проводки, отражающие получение дивидендов, будут следующими:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	ХОЗ. ОПЕРАЦИЯ
76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»	90	Отражены причитающиеся к получению дивиденды
51	76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»	Получены дивиденды за минусом налога, удержанного налоговым агентом

Налогоплательщики, применяющие УСН, не включают в налоговую базу при исчислении налога доходы в виде полученных дивидендов (пп.пп. 2 и 3 п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ). Вместе с тем полученные дивиденды облагаются налогом на прибыль (п. 3 ст. 284, п.п. 2 и 3 ст. 346.11 НК РФ). При этом обязанность по исчислению, удержанию и уплате налога возлагается на источник выплаты доходов – налогового агента (российскую организацию).

### Размещение денежных средств на депозите

Инструкцией предусмотрено, что информация о депозитных счетах отражается на субсчете «Депозитные счета», открытом к счету 55. В Инструкции прямо говорится, что перечисление денежных средств во вклад учитывается по дебету счета 55 в корреспонденции со счетом 51 или 52. При возврате вклада в учете организации производятся обратные записи.

В то же время внесение средств на депозит можно расценивать как финансовое вложение организации. Из пунктов 2 и 3 ПБУ 19/02 следует, что к таким вложениям относятся, в частности, и депозитные вклады, на которые начисляются проценты.

Согласно Инструкции финансовые вложения отражаются на счете 58. Поэтому на сегодняшний день правила ведения бухгалтерского учета допускают два варианта отражения денежных вкладов. Организации придется самостоятельно решить, какой вариант использовать. Выбранный порядок необходимо закрепить в учетной политике.

Проценты, начисленные на сумму вклада, являются для организации прочими доходами. Это следует из п. 7 ПБУ 9/99. Учитывая изложенное, бухгалтерские записи могут быть следующими:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	ХОЗ. ОПЕРАЦИЯ
58 (55, субсчет «Депозитные счета»)	51	Перечислены денежные средства на депозит в банке
76	91, субсчет «Прочие доходы»	Начислены проценты по вкладу
51	76	Поступили проценты по депозиту на расчетный счет организации
51	58 (55, субсчет «Депозитные счета»)	Возвращена сумма вклада

Доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам, признаются внереализационным доходом (п. 6 ст. 250 НК РФ). Следовательно, поступления в виде процентов, полученных по депозиту, включаются в состав доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН. Аналогичная точка зрения нашла отражение в письме Минфина России от 25.04.2007 № 03-11-04/2/107.

### Выдача займа

Денежные средства, переданные заемщику по договору займа, а также возвращенные заемщиком, в бухгалтерском учете заимодавца не признаются расходами и доходами организации (п. 3 ПБУ 10/99, п. 3 ПБУ 9/99).

Предоставленные организацией займы, соответствующие критериям, перечисленным в п. 2 ПБУ 19/02, принимаются к учету в качестве финансовых вложений (п. 3 ПБУ 19/02). Выданный заем организация может учесть в качестве финансового вложения при условии, что она получит по нему проценты. На основании п. 7 ПБУ 9/99 проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, учитываются в составе прочих доходов.

В п. 16 ПБУ 9/99 определено, что в бухгалтерском учете проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора. Поэтому проценты по займу нужно признавать в бухгалтерском учете в доходах ежемесячно.

В учете при этом делают следующие записи:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	ХОЗ. ОПЕРАЦИЯ
58, субсчет «Предоставленные займы»	51	Включен в состав финансовых вложений предоставленный юридическому лицу заем
76	91, субсчет «Прочие доходы»	В составе доходов учтена сумма процентов, исчисленная в соответствии с условиями договора
51	76	Получена причитающаяся сумма процентов
51	58, субсчет «Предоставленные займы»	Заемщиком погашена сумма займа

Проценты, причитающиеся к получению по выданному займу, также учитываются в доходах по указанному основанию. Однако следует учитывать, что по условиям

договора займа проценты выплачиваются заемщиком одновременно с возвратом основного долга.

Как известно, на основании п. 1 ст. 346.17 НК РФ датой получения доходов организацией, применяющей УСН, признается день поступления денежных средств на счета в банках и(или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и(или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод). Таким образом, до фактического получения процентов по займу дохода, учитываемого в целях налогообложения, у организации не возникает.

### **Услуги банка, госпошлина, оплата нотариальных услуг**

Согласно п. 11 ПБУ 10/99 в бухгалтерском учете расходы на услуги банков отражаются в составе прочих расходов. В учете при этом делаются записи:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	ХОЗ. ОПЕРАЦИЯ
91, субсчет «Прочие расходы»	76	Учтены расходы на услуги банка
76	51	Оплачены услуги банка

Что касается учета государственной пошлины, а также услуг нотариуса, то порядок их отражения напрямую зависит от оснований для уплаты пошлины, а также характера услуг нотариуса.

Например, государственную пошлину, уплаченную в связи с внесением изменений в учредительные документы, в бухгалтерском учете следует учесть в составе расходов по обычным видам деятельности. То же самое можно сказать и об услугах нотариуса.

В этом случае указанные расходы отражаются записями:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	ХОЗ. ОПЕРАЦИЯ
26	68, субсчет «Государственная пошлина»	В составе расходов учтена государственная пошлина
68, субсчет «Государственная пошлина»	51	Уплачена государственная пошлина
26	76	В составе расходов учтены затраты на оплату услуг нотариуса
76	50 (51)	Оплачены услуги нотариуса

Инструкция указывает, что расходы, учтенные на счете 26, могут списываться в дебет счета 20. Также допустимо указанные расходы в качестве условно-постоянных списывать в дебет счета 90 «Продажи». Вариант, применяемый организацией, следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Об этом говорится в п. 7 ПБУ 1/2008.

В соответствии с пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ налогоплательщики, применяющие УСН, вправе уменьшать полученные доходы на расходы в виде суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством о налогах и сборах, за исключением суммы налога, уплаченной в соответствии с гл. 26.2 НК РФ. Пунктом 10 ст. 13 НК РФ установлено, что государственная пошлина относится к федеральным сборам. Поэтому ваша организация по общему правилу может уменьшить сумму полученных доходов, в том числе и на сумму уплаченной государственной пошлины.

## » ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Сумма НДС, которую в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ организация обязана будет восстановить при передаче имущества в оплату своей доли в ООО, также включается в первоначальную стоимость финансового вложения в виде вклада в уставный капитал.

- Письмо от 30.10.2006 № 07-05-06/262.

В свою очередь пп. 14 п. 1 ст. 346.16 НК РФ предусматривает, что в составе расходов организация, применяющая УСН, может учесть плату государственному и(или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке. Следовательно, если данный расход отвечает критериям, перечисленным в п. 1 ст. 252 НК РФ, т. е. является обоснованным (экономически оправданным) и документально подтвержденным, то он также может быть учтен в целях налогообложения.

### Книга учета доходов и расходов

Пункт 2.4 **Порядка** заполнения устанавливает, что в графе 4 **Книги** отражаются доходы, в которые включаются доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ. Порядок признания и учета доходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, установлен п.п. 1, 3 и 5 ст. 346.17, п.п. 1–5, 8 ст. 346.18, п. 1 ст. 346.25 НК РФ.

В графе 4 не учитываются, в частности:

- доходы, указанные в ст. 251 НК РФ;
- доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным п.п. 3, 4 ст. 284 НК РФ, в порядке, установленном гл. 25 НК РФ. Следовательно, с учетом условий нашего примера, в графе 4 Книги за текущий отчетный (налоговый) период не отражается доход в виде дивидендов, а также доход в виде процентов, причитающихся к получению по выданному займу.

В свою очередь, п. 2.5 **Порядка** определяет, что в графе 5 Книги налогоплательщик отражает расходы, указанные в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Графа 5 в обязательном порядке заполняется налогоплательщиком, применяющим УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов. При заполнении графы 5 Книги организации следует учитывать, в том числе, и положения п. 2 ст. 346.16 и ст. 269 НК РФ. Значит, в графе 5 Книги величина процентов, признаваемых расходом, отражается с учетом ограничений, установленных ст. 269 НК РФ.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Право собственности на переданное в уставный капитал имущество переходит от учредителя (участника) к созданной организации.

В основу данного материала была заложена реальная ситуация, сложившаяся в работе отдельной организации. Однако такой вид деятельности может не ограничиваться вышеописанными операциями и требует детальной работы в каждом конкретном случае.



**Бортников В. В.,**  
практикующий юрист

## Нюансы расчета пени за неуплату налога

**Пеня является самым распространенным инструментом для обеспечения обязательств, в том числе обязательств по уплате налогов. Постараемся разобраться в вопросах, возникающих при ее расчете.**

По смыслу ст. 57 Конституции РФ налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога (постановление КС РФ от 17.12.1996 № 20-П).

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

В соответствии с налоговым законодательством пеней признается установленная денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. Начисление пени прекращается в день, следующий за днем фактической уплаты задолженности по налогам.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. При этом процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время (на день, за который производится расчет пени) ставки рефинансирования ЦБ РФ.

В ст. 75 НК РФ перечислен исчерпывающий перечень случаев, в которых налоговые органы не могут применять пени:

- наложения ареста на имущество налогоплательщика;
- приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке;
- наложения ареста на денежные средства или на имущество налогоплательщика.

В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. При этом подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не дает налогоплательщику права приостановить начисления пеней.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Порядок расчета неустойки (пени) за просрочку исполнения обязательства зависит от условий договора, а в отношении законной неустойки – также требований законодательства.

Также пени не начисляются в случае выполнения налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (п. 8 ст. 75 НК РФ). То же самое касается и пени по страховым взносам (п.п. 4, 9 ст. 25 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ), исключение составляет арест имущества налогоплательщика по решению органа контроля уплаты страховых взносов.

### Пеня по авансовым платежам

В соответствии с п. 7 ст. 346.21 НК РФ при применении УСН авансовые платежи по налогу должны уплачиваться не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. В случае неуплаты или неполной уплаты сумм авансовых платежей по налогу с налогоплательщика взыскивается пеня в вышеуказанном размере. При этом следует иметь в виду, что постановлением Пленума ВАС РФ от 26.07.2007 № 47 «О порядке исчисления сумм пеней за просрочку уплаты авансовых платежей по налогам и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» арбитражным судам даны разъяснения по вопросам о порядке исчисления сумм пеней за просрочку авансовых платежей по налогам и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, возникающим в судебной практике, в целях единообразного подхода к их разрешению.

## » ПОЗИЦИЯ СУДА

Обязанность по уплате неустойки, начисленной до момента прекращения обязательства, сохраняется за должником и после прекращения обязательства, если иное не предусмотрено соглашением сторон.

- Пункт 3 постановления Пленума ВАС РФ от 06.06.2014 № 35.

Несмотря на то что указанное постановление признано утратившим силу в связи с принятием постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», финансовое ведомство в своих разъяснениях активно использует выводы, содержащиеся в нем. Так, в частности, в письме от 12.05.2014 № 03-11-11/22105 Минфин России со ссылкой на постановление № 47 сделал вывод, что если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение этого налогового периода, судам необходимо исходить из того, что пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению. Указанный порядок надлежит применять и в случае, если сумма авансовых платежей по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, исчисленных за первый квартал, полугодие и девять месяцев, меньше суммы минимального налога, уплаченного за налоговый период в порядке, установленном п. 6 ст. 346.18 НК РФ.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Чтобы не платить штрафы при самостоятельном выявлении ошибки, до подачи уточненной декларации нужно перечислить в бюджет налог и соответствующую сумму пеней.

Однако суды придерживаются иной позиции, которая заключается в том, что исходя из вышеуказанных разъяснений ВАС РФ порядок соразмерного уменьшения пеней, начисленных за неуплату авансовых платежей, подлежит применению только в определенном случае: если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежавших уплате в течение этого промежутка времени, а не за первый квартал, полугодие и девять месяцев, меньше суммы минимального налога, уплаченного за налоговый период (постановление ФАС Уральского округа от 20.01.2010 № Ф09-10965/09-СЗ).

### Изменение ставки рефинансирования

Если в течение периода начисления пеней ставка рефинансирования изменялась как в большую, так и в меньшую сторону, следует применять все значения ставки по каждому периоду их действия (постановление ФАС Московского округа от 31.03.2009 № КА-А41/2507-09).

#### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Фактическая уплата кредитору суммы пеней либо письменное подтверждение, выражающее готовность заплатить пени, свидетельствуют о признании должником обязанности уплатить данную неустойку.

Пример.

**Счетная ошибка привела к занижению налогооблагаемой базы. Вследствие ошибки необходимо произвести расчет пени за 30 дней (с 1-го по 30-е число). В данном периоде неоднократно менялась ставка рефинансирования:**

- с 1-го по 10-е число – 8%;
- с 11-го по 20-е число – 8,25%;
- с 21-го по 30-е число – 8%.

Расчет пени осуществляется по следующей формуле:

$$СП = С \times К \times СР \times 1 : 300,$$

где:

**СП** – сумма пеней;

**С** – сумма недоимки;

**К** – количество дней просрочки исполнения обязанности по уплате страховых взносов;

**СР** – действующая во время просрочки ставка рефинансирования Центрального банка РФ.

Сумма недоимки по налогу составила:

- с 1-го по 15-е число – 20 000 руб.;
- с 16-го по 30-е число – 10 000 руб.

#### » ПЕРВОИСТОЧНИК

В бухгалтерском учете сумма пеней признается прочим расходом.

- Пункт 12 ПБУ 10/99

В этом случае сумма пеней составит:

$$\text{СП} = (20\,000 \text{ руб.} \times 10 \text{ дней} \times 8\% : 300 : 100) + (20\,000 \text{ руб.} \times 5 \text{ дней} \times 8,25\% : 300 : 100) + (10\,000 \text{ руб.} \times 5 \text{ дней} \times 8,25\% : 300 : 100) + (10\,000 \text{ руб.} \times 10 \text{ дней} \times 8\% : 300 : 100) = 53,33 \text{ руб.} + 27,50 \text{ руб.} + 13,75 \text{ руб.} + 26,66 \text{ руб.}$$

Итого сумма пеней за 30 дней составит 121,24 руб.

## Учет

Порядок учета расходов по оплате пеней в бюджет в ПБУ 10/99 прямо не урегулирован. В п. 12 ПБУ 10/99 есть лишь указание на штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров. По нашему мнению, для учета пеней, начисленных за несвоевременную уплату налогов, надлежит использовать счет 99 «Прибыли и убытки».

Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок (п. 15 ПБУ 10/99).

В соответствии с п. 83 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, в бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т. е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Расходы в виде пеней, уплаченных по договору аренды, налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, не уменьшают.

На счете 99 в течение отчетного года отражаются наряду с прибылью и убытками от обычных видов деятельности в том числе суммы причитающихся налоговых санкций. Следовательно, суммы начисленных пеней учитываются по дебету счета 99 в корреспонденции со счетами учета налоговых платежей.

Таким образом, в бухгалтерском учете пени, штрафы и иные санкции, проценты, перечисляемые в бюджет (фонды), отражаются записями:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	ХОЗ. ОПЕРАЦИЯ
99	68 (69)	Начислены пени, перечисляемые в бюджет или фонды
68 (69)	51	Сумма пеней перечислена в бюджет или фонд

В соответствии с п. 74 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам с банками, бюджетом должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны. Оставление на бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается. Следовательно, отражать пени в бухгалтерском учете нужно только в том случае, если организация согласна с требованиями об их уплате.

Документооборот отражения пени зависит от основания для начисления пени. Такими основаниями являются:

- предъявление требования об уплате пени налоговыми органами или иными органами, уполномоченными на наложение санкций;
- присуждение уплаты пени судом;
- самостоятельное решение об уплате пени.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Основанием для начисления пеней на сумму недоплаченных авансовых платежей по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, является именно факт их неуплаты, в том числе, когда по итогам налогового периода организации надлежит уплатить минимальный налог.

Следовательно, первичными документами для учета пени могут являться:

- требование об уплате пеней;
- судебное решение;
- бухгалтерская справка-расчет (при самостоятельном решении об уплате пени).

## **Учет признанных штрафов, пеней или иных санкций по договорам**

Согласно положениям ст. ст. 309, 310 ГК РФ обязательства должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона, иных правовых актов, а при отсутствии таких условий и требований – в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями, односторонний отказ от исполнения обязательства не допускается.

Неустойка является одним из способов обеспечения надлежащего исполнения сторонами обязательств. Согласно ст. 330 ГК РФ штрафом (пеней, неустойкой) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в том числе в случае просрочки исполнения. По требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков.

## » ЕСТЬ МНЕНИЕ

Уменьшить пени возможно в случае, когда исчисленные суммы авансовых платежей меньше суммы минимального налога, уплаченного по итогам налогового периода, но больше суммы налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, рассчитанного по итогам налогового периода.

Различают договорную и законную неустойку. Договорная неустойка устанавливается по соглашению сторон, которые вправе по собственному усмотрению определить в договоре ее размер, порядок исчисления и уплаты и т. п. Соглашение о штрафе (пенях, неустойке), за исключением штрафа по закону, должно быть совершено в письменной форме. В противном случае оно будет считаться недействительным (ст. 331 ГК РФ). Случаи возникновения «законной неустойки» устанавливаются, как правило, в отраслевых нормативных документах.

Возможность взыскания неустойки, которая одновременно представляет собой меру ответственности, связывается законом исключительно с неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства (то есть с противоправными действиями). Надлежащее исполнение обязательства и правомерное поведение должника не могут повлечь наступления такой ответственности.

Положениями ст. 333 ГК РФ закреплено правило, согласно которому неустойка, подлежащая уплате стороной, нарушившей обязательство, должна быть соразмерна последствиям такого нарушения. В противном случае размер такой неустойки может быть уменьшен судом.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Механизм соразмерного уменьшения пеней для налогоплательщиков, применяющих УСН, в настоящее время не установлен. Это обстоятельство, как правило, является основанием для отказа налогоплательщикам в уменьшении пеней в случае неполной уплаты авансовых платежей.

Распространенным вариантом санкций по договорам являются пени. Обычно размер пеней по договору устанавливается в процентах за день просрочки платежа (например, 0,1% за каждый календарный день просрочки). Приведем формулу для расчета такого рода пеней. Пени по договору, если размер пеней установлен за каждый день просрочки:

$$П = С \times Рп \times Дн,$$

где:

**П** – сумма пеней по договору;

**С** – неуплаченная в установленные сроки сумма;

**Рп** – размер пеней по договору в день (%);

**Дн** – количество дней просрочки платежа.

Независимо от того, предусмотрена ли соглашением сторон обязанность по уплате договорной неустойки, кредитор, в соответствии со ст. 332 ГК РФ, вправе требовать уплаты неустойки, определенной законом (законной неустойки). Размер законной неустойки может быть изменен сторонами. Такое изменение допускается только в сторону увеличения и только в случаях, когда это не запрещено законом.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

На практике при проведении выездных налоговых проверок по НДФЛ налоговики не утруждают себя расчетом пеней в отношении каждого работника, а делают такой расчет укрупненно, что увеличивает сумму начисленных пеней.

В силу ст.ст. 15, 393 ГК РФ возмещение убытков – мера гражданско-правовой ответственности, и ее применение возможно лишь при наличии определенных условий. По требованию о взыскании убытков обстоятельствами, подлежащими доказыванию, являются: противоправность действий (бездействия) причинителя вреда, факт и размер понесенного ущерба, причинная связь между действиями причинителя вреда и возникшими убытками.

Если за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства установлена неустойка, то убытки возмещаются в части, не покрытой неустойкой. Законом или договором могут быть предусмотрены случаи: когда допускается взыскание только неустойки, но не убытков; когда убытки могут быть взысканы в полной сумме сверх неустойки; когда по выбору кредитора могут быть взысканы либо неустойка, либо убытки. За пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного получения или сбережения за счет другого лица подлежат уплате проценты на сумму этих средств. Размер процентов определяется существующей в месте жительства кредитора, а если кредитором является юридическое лицо – в месте его нахождения учетной ставкой банковского процента на день исполнения денежного обязательства или его соответствующей части. Проценты, предусмотренные п. 1 ст. 395 ГК РФ, являются мерой ответственности за неисполнение или просрочку исполнения денежного обязательства (п. 4 постановления Пленума Верховного суда РФ и Пленума ВАС РФ от 08.10.1998 № 13/14).

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Из самого определения понятия «пеня» следует, что эти суммы не являются налогом, сбором и взносом, а лишь служат для обеспечения уплаты в бюджет обязательных платежей.

Приведем формулу расчета процентов за пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного получения или сбережения за счет другого лица по ст. 395 ГК РФ:

$$П = С \times (СРцб : 360) \times Дн,$$

где:

**П** – сумма процентов (руб.);

**С** – сумма «чужих» денежных средств (руб.);

**Дн** – количество календарных дней использования «чужих» денежных средств;

**СРцб** – ставка рефинансирования ЦБ РФ (%);

**360** – средняя величина для обозначения календарных дней в году (п. 2 постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 08.10.1998 № 13/14).

После признания (присуждения) неустойки должник относит ее на увеличение прочих расходов и в том же отчетном периоде делает запись на соответствующую сумму:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	ХОЗ. ОПЕРАЦИЯ
91, субсчет «Прочие расходы»	76, субсчет «Расчеты по претензиям»	Отражены штрафные санкции за нарушение договорных обязательств, присужденные судом или признанные
Погашение задолженности перед кредитором оформляется проводкой:		
76, субсчет «Расчеты по претензиям»	51	Оплачены штрафные санкции за нарушение договорных обязательств

## » ПОЗИЦИЯ СУДА

Сумму неустойки, уплаченную по гражданско-правовому договору за неисполнение обязательств, учесть в составе внереализационных расходов при упрощенной системе нельзя.

- Постановление ФАС Поволжского округа от 14.09.2009 № А65-27157/2008

Документами, необходимыми для признания в составе внереализационных расходов неустойки (штрафа, пеней), являются:

- договор, предусматривающий уплату санкций;
- двухсторонний акт;
- письмо о согласии уплатить санкции контрагенту (в полном объеме либо в меньшем размере исходя из условий заключенного договора), подтверждающее факт нарушения условий договора и позволяющее определить размер признанной суммы неустойки.

При этом обстоятельствами, свидетельствующими о признании должником обязанности уплачивать сумму штрафа, являются как письменное подтверждение, выражающее готовность заплатить штраф, так и фактическая уплата (письмо УФНС по г. Москве от 18.03.2008 № 20-12/025119).



**Барбой А. Я.,**  
налоговый консультант, аудитор,  
лектор профессиональных семинаров

## Товар в заем

**Получать и давать займы в случае необходимости можно не только деньги, но и вещи, наделенные родовыми признаками. У заемщика же при этом возникает обязанность вернуть заимодавцу равное количество вещей такого же рода и качества.**

Сразу оговоримся, что не могут быть предметом займа индивидуально определенные вещи, например, с уникальной маркировкой. В их числе – транспортные средства и векселя. Такие объекты можно передать, но без перехода права собственности – в аренду, в безвозмездное пользование, на хранение.

Передать в заем можно и товар. В принципе товаром может быть любая вещь, которая участвует в свободном обмене на другие вещи, либо деньги. Сегодня товаром называют все, что можно продать. А теперь подробнее о передаче товара в заем, ведь это же, на первый взгляд, просто и удобно. К тому же каждая сторона при заключении подобных договоров имеет свою выгоду.

### ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

По общему правилу передача материальных ценностей от одной организации к другой считается реализацией.

Для заимодавца предоставление товаров в заем выгодно тем, что позволяет быстрее реализовать имеющийся на складе товар и тем самым снизить затраты на его хранение или избежать истечения срока годности, плюс к этому получить еще и дополнительную выгоду в виде процентного дохода. Для заемщика также бывает выгодно получить товар в заем, ибо подобная сделка позволит, во-первых, избежать задержки в поставке товаров своим покупателям и связанных с этим материальных убытков, например, штрафных санкций со стороны контрагента. Во-вторых, своевременная поставка товаров способствует, как правило, повышению деловой репутации организации.

### Бухгалтерский учет

Так, по общему правилу передача материальных ценностей от одной организации к другой в соответствии со ст. 39 НК РФ считается реализацией, ибо передача товаров, в т. ч. и по договору займа, приводит к смене собственника товаров. Заметим при этом, что в договоре товарного займа присутствуют не только признаки договора займа, но и признаки договора купли-продажи, ибо заемщику приходится возвращать не ту же самую вещь, а такую же сумму денег или равное количество других вещей того же рода и качества.

## » ЕСТЬ МНЕНИЕ

Сочетание в договоре товарного займа признаков двух гражданско-правовых обязательств (купли-продажи и займа) порождает неоднозначность толкований в применении норм налогового права.

На практике порождает немало споров не только неоднозначность толкований в применении норм налогового права, но и то, что не всегда можно однозначно определить идентичность родовых признаков возвращаемых материальных ценностей взамен полученных ранее по договору займа.

Тем не менее, существует и иная позиция, основанная на ряде судебных решений. Согласно этой позиции передача имущества по договору займа осуществляется не на возмездной, а на возвратной основе. Значит, в этом случае реализации все-таки не происходит (постановления ФАС Московского округа от 23.04.2008 № КА-А40/3008-08, от 30.01.2002 № КА-А40/7776-01). К тому же получение и возврат товаров по договору товарного займа как в бухгалтерском, так и в налоговом учете не признаются ни доходом, ни расходом организации как для заемщика, так и для заимодавца. Это вытекает из п. 2 ПБУ 9/99, пп. 10 п. 1 ст. 251, п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ.

Для исключения неоднозначности в толковании подобных сделок рекомендуем в договоре условие о предоставлении товарного займа сформулировать так:

«Заимодавец передает в собственность заемщику товары (наименование, количество), а заемщик обязуется (указать дату возврата) вернуть равное количество таких же товаров».

### Пример 1.

**Заемщик ООО «Стрела», применяющее УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы», заключило договор с ООО «Витязь» на получение товарного кредита на сумму 236 000 руб. на срок 6 месяцев. Стоимость полученных товаров равна 236 000 руб., в т. ч. НДС – 36 000 руб. Для возврата заимодавцу приобретены такие же товары и в том же количестве, но иной стоимостью в размере 283 200 руб., в т. ч. НДС – 43 200 руб. За предоставленный заем взимаются проценты из расчета 5% годовых. В соответствии с условиями договора проценты уплачиваются денежными средствами ежемесячно.**

## » ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Если стоимость товаров, приобретенных для возврата заимодавцу, превышает стоимость полученных в заем товаров, то разница между указанными стоимостями не учитывается для целей налогообложения.

- Письмо Минфина России от 08.02.2011 № 03-03-06/1/83.

### Примечание:

*1. Для простоты примера не указываем номенклатуру товара и стоимость каждой единицы товара.*

*2. НДС «упрощенцы» могут не отражать на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям». Такой порядок учета нужно установить в учетной политике.*

В бухгалтерском учете организации-заемщика при получении и возврате товарного займа были сделаны следующие бухгалтерские записи:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА (РУБ.)
По договору займа получен товар:		
41-1	66, субсчет «Расчеты по краткосрочным займам»	236 000
Приобретены товары для возврата займа:		
60	51	283 200
41-1	60	283 200
Товары переданы заимодавцу в счет возврата займа:		
66, субсчет «Расчеты по краткосрочным займам»	41-1	236 000
Определена отрицательная ценовая разница между стоимостью товаров, полученных и возвращенных по договору займа, в соответствии с бухгалтерской справкой:		
76	41	47 200
Списана отрицательная оценочная разница:		
91-2	76	47 200
Ежемесячное (для простоты расчетов количество дней каждого месяца принимаем за 30 дней) начисление процентов в течение срока действия договора займа:		
91-2	66, субсчет «Проценты по договору займа»	970 руб. = (236 000 руб. x 5% : 365 x 30)

Поскольку стоимость как приобретенного, так и передаваемого товара не является ни доходом, ни расходом заемщика, то не может быть учтена в составе расходов и разница между стоимостью полученного и переданного товара по договору займа (п.п. 1, 2 ст. 346.16 НК РФ, письмо Минфина России от 08.02.2011 № 03-03-06/1/83). Значит, в приведенном примере разница в размере 47 200 руб. = (283 200 руб. – 236 000 руб.) не может быть учтена в составе расходов, уменьшающих налоговую базу организации, применяющей УСН.

В приведенном нами примере в соответствии с условиями договора заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов. Однако считаем, что относить их на расходы при уплате единого налога для заемщика достаточно рискованно, поскольку в пп. 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ говорится только о процентах за пользование денежными средствами. К тому же перечень расходов, приведенный в данной статье, является закрытым.

## Пример 2.

**Заимодавец ООО «Вега» передало товары по договору товарного займа ООО «Сигма» сроком на 6 месяцев. Общая стоимость предоставленных товаров составляет 600 000 руб., что соответствует уровню рыночных цен на дату заключения договора. Фактическая себестоимость переданных по договору товаров составляет 540 000 руб. За предоставленный товарный кредит ООО «Сигма» уплачивает ООО «Вега» проценты в размере 5% годовых.**

Бухгалтерский учет у заимодавца ООО «Вега». Предоставленный организацией товарный кредит удовлетворяет условиям, предусмотренным п. 2 ПБУ 19/02, и признается ею финансовым вложением. Известно, что финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости (п.п. 8, 14 ПБУ 19/02). При этом стоимость товаров, передаваемых по договору товарного кредита, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов в соответствии с п. 14 ПБУ 19/02. Передача товаров заемщику отражается по дебету счета 58, субсчет 58-3 «Предоставленные займы» в корреспонденции со счетом 41-1 по стоимости их приобретения.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Если на практике возникает ситуация, когда сторонам сделки необходимо прибегнуть к товарному займу, то для заимодавца предоставление товаров займы выгодно тем, что позволяет быстрее реализовать имеющийся на складе товар и тем самым снизить затраты на его хранение и при этом еще получить дополнительную выгоду, например в виде процентного дохода.

В рассматриваемой ситуации стоимость товаров, переданных по договору товарного кредита, больше их фактической стоимости. При этом стоимостная разница составляет 60 000 руб. = (600 000 руб. – 540 000 руб.). Она признается в бухгалтерском учете в составе прочих доходов при передаче товаров по договору товарного кредита и отражается по дебету счета 58-3 в корреспонденции со счетом 91-1 согласно п. 7 ПБУ 9/99 и Инструкции по применению Плана счетов.

В связи с тем, что ООО «Вега» – строительная компания, товары, полученные от должника в счет погашения задолженности, принимаются организацией к учету в составе МПЗ по фактической себестоимости, которая равна их стоимости в оценке первоначального поставщика в момент их приобретения (пп.пп. 2, 5 абз. 2 п. 10 ПБУ 5/01). Сумма же процентов, причитающаяся к получению заимодавцем, в бухгалтерском учете признается в составе прочих доходов ежемесячно, на последнее число текущего месяца, а также на дату погашения товарного займа согласно п. 34 ПБУ 19/02, п.п. 7, 16 ПБУ 9/99. Начисление процентов отражается по кредиту счета 91-1 в корреспонденции со счетом 76.

В бухгалтерском учете заимодавца ООО «Вега» представленная ситуация будет выглядеть так:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА (РУБ.)
Приобретены и оплачены товары, приобретенные для предоставления товарного займа ООО «Сигма»:		
41-1	60	540 000
60	51	540 000
Товары переданы заемщику ООО «Сигма»:		
58-3	41-1	540 000
58-3	41-1	60 000
Начислены проценты по договору товарного займа (ежемесячно, для простоты расчетов количество дней каждого месяца принимаем за 30 дней):		
76	91-1	2466 = (600 000 руб. x 5% : 365 дн. x 30 дн.)
Получены ТМЦ в погашение задолженности по договору товарного займа:		
10	58-3	540 000
91-2	58-3	60 000
Начислены проценты в момент погашения задолженности:		
76	91-1	2466
Получены от заемщика проценты в момент погашения займа:		
51	76	14 796 руб. = (2466 руб. x 6 мес.)

### Налоговый учет

Мы уже говорили, что стоимость товаров как переданных, так и полученных от заемщика по договору товарного займа, не включается, соответственно, ни в

доходы, ни в расходы заимодавца в соответствии с п. 1 ст. 346.16, пп. 1 п. 1.1 ст. 346.15, пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ. В этом случае и разница между стоимостью товаров, указанной в договоре товарного займа, и их фактической себестоимостью не признается для цели налогообложения доходом заимодавца. В результате завышенная стоимость товаров оказывает влияние при налогообложении лишь при начислении процентов.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Для заемщика получение товаров займа позволит избежать задержки в поставке товаров и связанных с этим материальных убытков, например штрафных санкций со стороны заказчика, а также будет способствовать повышению деловой репутации организации.

Заметим также, что для целей налогового учета полученные заимодавцем в погашение основной суммы долга ТМЦ принимаются к учету по стоимости их приобретения в соответствии с пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. В рассматриваемой ситуации их стоимость равна 540 000 руб. При этом напомним, что стоимость ТМЦ включается в расходы организации-заимодавца только после проведения расчетов с поставщиком этих товарно-материальных ценностей и по мере их реализации. В представленной ситуации – в составе выполненных работ (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). А вот проценты по договору товарного кредита, полученные заимодавцем в случае, если они обозначены в договоре, учитываются в составе внереализационных доходов согласно п. 1 ст. 346.15, п. 6 ст. 250 НК РФ и начисляются в последний день каждого месяца исходя из количества дней действия договора товарного займа. При этом в налоговом учете проценты признаются на дату фактического поступления денежных средств от должника в соответствии с п. 1 ст. 346.17 НК РФ.

## Документальное оформление

**Обратите внимание:** при предоставлении товарного займа немаловажное значение имеет документальное оформление. Это важно как для заемщика, так и для заимодавца. Какие же существенные аспекты в документальном оформлении товарного займа следует предусмотреть сторонам? Так, необходимо надлежащее согласование договора займа, который должен быть заключен исключительно в письменной форме. К тому же со всей ответственностью необходимо прописать существенные условия и предмет договора, опираясь на нормы, изложенные в гл. 28 ГК РФ. Кроме того, следует отметить, что договор займа считается заключенным в соответствии со ст. 807 ГК РФ с момента передачи заемных товаров, ибо по своей сути такие договоры являются вполне реальной сделкой.

На практике довольно-таки часто встречаются ситуации, когда в договоре стороны либо не описали предмет договора, либо не указали точную сумму и(или) количество переданных вещей, но в рамках этого договора произвели передачу заемных ценностей, т. е. де-факто совершили реальную сделку. Считаем, что подобные проблемы возникают в связи с тем, что нормы ст. 807 ГК РФ прямо не указывают на необходимость точного определения суммы и количества передаваемых ценностей. Однако при этом возникает вопрос: какое имущество, сколько и на какую сумму заемщик должен вернуть заимодавцу? В результате в случае возникновения спора суд придет, несомненно, к выводу о несогласованности предмета договора. Такой договор будет признан незаключенным, а значит, не возникнет и правовых последствий для сторон сделки.

## » ЕСТЬ МНЕНИЕ

Учитывать расходы в виде процентов по договору товарного займа при уплате единого налога довольно рискованно.

Наряду с договором необходимо оформить и товарную накладную на передачу товаров. При приемке товаров необходимо оформить и соответствующий акт о приемке товаров. Начисление процентов следует оформить бухгалтерской справкой, а факт уплаты должником процентов подтверждается выпиской банка по расчетному счету.



**Тюрина Н. В.,**  
практикующий бухгалтер

## Новые ограничения в расчетах наличными

**Новые правила расчета наличными денежными средствами были приняты сравнительно недавно, но даже за такое короткое время стало понятно, что законных способов обойти запрет расчета наличными практически не осталось.**

Указанием от 07.10.2013 № 3073-У Банк России установил особенности осуществления наличных расчетов для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Новыми правилами ведения наличных расчетов определен точный перечень направлений расходования денежных средств из кассы. Также ЦБ РФ впервые ввел такое понятие, как «участники наличных расчетов». К ним относятся индивидуальные предприниматели и юридические лица. Отметим, что данное новшество влияет, в частности, на применение штрафов за несоблюдение правил работы с наличными. Штраф, наложенный на организацию за несоблюдение порядка работы с наличными, может составить от 40 000 до 50 000 руб. Если раньше были споры относительно того, какая из сторон может быть оштрафована за сверхлимитные расчеты, то теперь можно оштрафовать обе стороны.

Так, ранее за несоблюдение порядка ведения кассовых операций проверяющие могли оштрафовать предпринимателей как должностных лиц на сумму от 4000 до 5000 рублей. Однако суды в подобных ситуациях часто становились на сторону предпринимателей, руководствуясь тем, что положения действующего в то время порядка ведения кассовых операций не распространялись на индивидуальных предпринимателей (постановления Президиума ВАС РФ от 29.06.2010 № 1411/10, ФАС ВСО от 19.01.2010 № А78-8040/2009, ФАС ВВО от 11.11.2009 № А82-8377/2009). Теперь индивидуальные предприниматели официально определены как «участники наличных расчетов». Значит, при нарушении данного порядка они могут быть привлечены к ответственности.



### ВАЖНО В РАБОТЕ

Срок давности по штрафам в соответствии с *КоАП РФ* составляет два месяца, и если в этот период нарушение не будет выявлено проверяющими, то штрафа не будет.

Для наглядности представим основные изменения порядка расходования наличной выручки и соблюдения лимита наличных расчетов с 2014 г. в виде таблицы.

СУТЬ ИЗМЕНЕНИЙ	КАК БЫЛО (В СООТВЕТСТВИИ С УКАЗАНИЕМ БАНКА РОССИИ ОТ 20.06.2007 № 1843-У)	КАК СТАЛО (В СООТВЕТСТВИИ С УКАЗАНИЕМ БАНКА РОССИИ ОТ 07.10.2013 № 3073-У)
Уточнен порядок расходования наличных денег предпринимателем	Порядок не установлен	Предприниматель может расходовать наличную выручку на свои нужды, не связанные с предпринимательской деятельностью. Выплата производится без ограничения лимита (п.п. 2 и 6)
Изменен перечень выплат гражданам из наличной выручки	<p>Расходовать наличную выручку можно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• на зарплату;</li> <li>• на иные выплаты работникам</li> <li>• (в т. ч. социального характера);</li> <li>• на стипендии;</li> <li>• на командировки;</li> <li>• на оплату товаров (кроме ценных бумаг), работ, услуг;</li> <li>• на выплату за возвращенные товары, невыполненные работы, неоказанные услуги, которые ранее были оплачены наличными;</li> <li>• на выплату страховых возмещений гражданам</li> </ul>	<p>Из перечня выплат исключены:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• иные выплаты работникам, если это не связано с оплатой труда и социальными выплатами (например, компенсации за использование личного автомобиля);</li> <li>• стипендии.</li> <li>• Командировочные включены в более широкое понятие – «подотчетные суммы». При этом соблюдать лимит расчетов наличными не надо в случае выплат работникам:</li> <li>• в пределах фонда заработной платы;</li> <li>• социального характера;</li> <li>• под отчет</li> </ul>
Установлен порядок, когда для расчетов наличными организация или предприниматель должны снять деньги с банковского счета	Порядок не установлен	<p>При расчетах наличными:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) между организациями, предпринимателями (при соблюдении лимита расчетов);</li> <li>2) между организацией (предпринимателем) и гражданином: <ul style="list-style-type: none"> <li>• по операциям с ценными бумагами;</li> <li>• по договору аренды недвижимости;</li> <li>• при выдаче или возврате займа и процентов по нему;</li> <li>• при проведении азартных игр</li> </ul> </li> </ol>
Уточнены правила соблюдения лимита расчетов	<p>Допускается производить расчеты наличными в пределах 100 000 руб. по одному договору. Размер лимита распространяется на наличные расчеты:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• между организациями;</li> <li>• между организацией и предпринимателем;</li> <li>• между предпринимателями</li> </ul>	<p>Максимальный размер расчетов наличными распространяется на расчеты:</p> <p>по одному договору, а также по обязательствам, предусмотренным им (вытекающим из него), не только в период действия договора, но и после окончания срока его действия;</p> <p>при закрытии банковского счета.</p> <p>Величина лимита не изменилась. Расчеты с населением можно проводить без ограничения суммы</p>
Установлен порядок наличных расчетов в валюте	Порядок не установлен	<p>Наличные расчеты в иностранной валюте между организациями (предпринимателями) не могут превышать сумму, эквивалентную 100 000 руб. по курсу Банка России на дату проведения расчетов. Расчеты в иностранной валюте с населением можно проводить без ограничения суммы</p>

## » ПЕРВОИСТОЧНИК

Наличные деньги, принятые от граждан в пользу иных лиц, должны быть в полном объеме сданы в банк. Исключение составляет использование наличных денежных средств индивидуальными предпринимателями.

- Пункты 2 и 3 Указаний [№ 3073-У](#).

### Можно ли обойти запрет расчета наличными?

**Запрет расходования наличной выручки на предоставление займов.** Из Указаний следует, что при возврате займа или процентов по нему следует сначала сдать выручку в банк, а затем снимать денежные средства на указанные цели. За нарушение порядка ведения кассовой дисциплины организацию могут привлечь к ответственности на основании ст. 15.1 КоАП РФ. Но в данной статье не прописано, что участник наличных расчетов может быть привлечен к ответственности за нецелевое расходование наличных денежных средств. При привлечении к ответственности за данное нарушение следует оспаривать решение налоговых органов. Есть положительная практика в пользу налогоплательщика по данному вопросу: постановления ФАС Северо-Западного округа от 14.05.2007 [№ А56-51773/2006](#), от 04.07.2007 [№ А56-36244/2006](#), от 05.09.2007 [№ А56-4636/2007](#), ФАС Центрального округа от 03.10.2008 [№ А64-1887/08-24](#).

Поэтому возможен вариант без внесения денежных средств на расчетный счет. Вместе с тем штрафные санкции могут быть предусмотрены договором на расчетно-кассовое обслуживание. Поэтому следует внимательно изучить договор, заключенный с банком, во избежание штрафных санкций.

## » ПЕРВОИСТОЧНИК

Банки не вмешиваются в договорные отношения клиентов. Взаимные претензии между плательщиком и получателем средств решаются в установленном законодательством порядке разрешения споров без участия банков, за исключением случаев возникновения претензий по вине банков.

- Пункт 1.25 Положения Банка России от 19.06.2012 [№ 383-П](#).

**Запрет расходования наличных денежных средств, принятых от учредителя в виде беспроцентного займа, на выплату заработной платы, не внося их на расчетный счет.** Если организация получила заем от учредителя наличными деньгами, то их нельзя использовать на выплату зарплаты сразу. Сначала организация обязана сдать эти деньги в банк. Денежные средства, поступившие в кассу, можно использовать на выдачу заработной платы. Но источники поступления данных средств могут быть только от реализации товаров (выполненных работ, оказания услуг). Поэтому никаких вариантов, кроме как внесение займа от учредителя сначала на расчетный счет и только после этого использование на выплату заработной платы, нет.

**Запрет выплаты из наличной выручки дивидендов.** Собрание акционеров должно учитывать, что дивиденды деньгами организация может получить только на свои банковские счета, а граждане – как банковским (по заявлению), так и почтовым переводом. Такой порядок установлен п. 8 ст. 42 Федерального закона от 26.12.1995 [№ 208-ФЗ](#) «Об акционерных обществах». Для ООО такого ограничения Федеральным законом от 08.02.1998 [№ 14-ФЗ](#) «Об обществах с ограниченной ответственностью» не установлено. Но даже если участники ООО примут решение выплатить дивиденды наличными за счет выручки, то по новым правилам сделать это не получится. Таким образом, расходовать на выплату дивидендов наличную выручку нельзя. Однако, повторимся, на сегодняшний день ответственности за нецелевое расходование наличных денег нет, нет и штрафа. Конечно, от претензий со стороны контролирующих органов тут не застраховаться.

## » СОВЕТ АВТОРА

Наличные деньги, полученные индивидуальным предпринимателем, могут без ограничений расходоваться им на личные (потребительские) нужды. Поэтому в случаях, когда необходимы наличные денежные средства без внесения их на расчетный счет за данные операции, лучше открыть ИП, чем ООО.

**Запрет возврата наличных денежных средств в случае возврата товара, который предварительно был оплачен банковской картой.** В случаях, когда товар был оплачен банковской картой, деньги необходимо вернуть только на банковский счет покупателя. Варианта возврата денежных средств покупателю из кассы организации не предусмотрено (письмо УМНС России по г. Москве от 13.08.2003 № 29-12/44313). Данное правило действует и в случаях частичной оплаты наличными, а частично – банковской картой (письмо УМНС России по г. Москве от 02.04.2003 № 29-12/17931).

**Запрет на соблюдение лимита расчетов при расходовании сотрудниками подотчетных сумм по договорам, которые заключены от имени организации по доверенности.** Лимит наличных расчетов действует в отношении платежей по одному договору. При этом временные ограничения не установлены. Из этого следует, что организация или предприниматель не может оплатить наличными весь договор, если цена, указанная в нем, превышает 100 000 руб. Периодичность платежей и количество платежных документов значения не имеют. Например, при цене договора 110 000 руб. покупатель не вправе рассчитаться с поставщиком наличными, даже если будет вносить деньги в несколько этапов – по 55 000 руб. в течение двух дней.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Если одной из сторон договора выступает физическое лицо, не являющееся ИП, лимит по наличным расчетам не применяется.

Совершение расчетов с превышением установленного лимита расчета наличными денежными средствами является административным правонарушением, за которое предусмотрена ответственность для должностных и юридических лиц в виде штрафа (ст. 15.1 КоАП РФ). КоАП РФ не содержит прямого ответа на вопрос о том, какая из сторон несет ответственность за это нарушение. Судебная практика по данному вопросу противоречива. В некоторых случаях суды исходят из того, что ответственность должно нести лицо, производящее платеж (постановления ФАС Московского округа от 22.05.2006 № КА-А40/4070-06, ФАС Поволжского округа от 30.10.2003 № А55-4572/03-3). В других случаях административная ответственность налагается на сторону, принимающую платеж наличными средствами сверх установленного лимита (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 18.02.2010 № А28-16681/2009).

Сам по себе факт продажи одному лицу товара за наличный расчет по нескольким договорам на сумму более 100 000 руб. не является безусловным свидетельством нарушения порядка расчетов наличными (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 30.04.2009 № А32-171/2009-51/18-9АЖ, ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.10.2010 № А78-4550/2010, Второго арбитражного апелляционного суда от 22.12.2010 № 02АП-7703/2010). Однако следует иметь в виду, что формальное заключение нескольких однотипных договоров с контрагентом не свидетельствует о воле сторон на заключение самостоятельных договоров. Они могут быть признаны контролирующими органами единой сделкой, и лимит расчета наличными будет считаться совокупным по всем заключенным договорам (постановление ФАС Поволжского округа от 03.12.2008 № А72-3587/2008).

## ОТ РЕДАКЦИИ

При выявлении нарушений кассовой дисциплины налогоплательщик не всегда подвергается административному штрафу.

Например, в соответствии с п. 6.3 Указаний Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» выдача наличных денег работнику подотчет на расходы оформляется согласно письменному заявлению и при условии полного погашения задолженности по ранее полученной сумме.

Но если Вы выдаете деньги не полностью отчитавшемуся работнику, то административной ответственности за это последовать не должно, хоть в данном случае и нарушен порядок выдачи наличных денежных средств. Есть положительная арбитражная практика в пользу налогоплательщика: постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.05.2013 № 09АП-10884/2013, от 06.05.2013 № 09АП-11841/2013-АК, от 31.01.2013 № 09АП-34612/2012, а также решение Арбитражного суда Владимирской области от 28.02.2012 № А11-12659/2011. В качестве примера отрицательного судебного решения по данному вопросу можно привести постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.03.2013 № 09АП-2451/2013.

### Сложные вопросы кадровой практики. Сборник статей и консультаций. Часть первая.

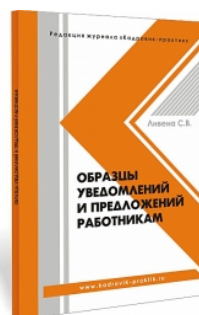


**Цена: 300 руб.**  
плюс доставка

В книге рассказывается о возможных ошибках на различных участках кадровой работы, даются советы как избежать нарушений и обойти сколькие места законодательства, как повернуть ситуацию в пользу работодателя.

[ПОДРОБНЕЕ](#)

### Образцы уведомлений и предложений работникам



**Цена: 100 руб.**  
плюс доставка

Многие действия в кадровом делопроизводстве требуют соблюдения письменной формы общения с работниками, при этом документы должны содержать юридически значимые реквизиты. Можно придумать текст документа самостоятельно, а можно воспользоваться предлагаемым сборником.

[ПОДРОБНЕЕ](#)



**Гусельникова Г. В.,**  
налоговый консультант,  
член Палаты налоговых консультантов

## Переквалификация сделок

**При налоговом планировании компании нередко используют так называемый метод замены отношений, когда одна сделка оформляется по документам как другая. Делается это для того, чтобы уменьшить сумму налогов. Какие нюансы нужно учесть, чтобы избежать переквалификации, и что ждет компанию, если избежать ее не удалось?**

Производственно-хозяйственная деятельность организации, ее функционирование, производство конечного продукта, предназначенного для реализации, сопровождается заключением различных договоров (сделок). В п. 2 ст. 170 ГК РФ указывается, что к сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учетом существа сделки применяются относящиеся к ней правила, в т. ч. и правила налогообложения. Поэтому если сделка не соответствует фактически осуществленным действиям, то проверяющие органы (налоговые, ПФР, ФСС), обнаружив ее, могут доначислить налоги или платежи во внебюджетные фонды, рассчитав их исходя из фактического ее смысла.

Переквалификации могут быть подвергнуты различные договоры и выплаты, но на практике чаще всего встречаются следующие случаи:

- договор комиссии или агентский договор в договор купли-продажи;
- договор лизинга в договор купли-продажи с рассрочкой платежа;
- выплаты по ученическому договору (стипендия) в выплаты по заработной плате;
- выплаты дивидендов работникам-учредителям в выплаты по заработной плате;
- выплаты членам совета директоров в выплаты по заработной плате.

### » ПЕРВОИСТОЧНИК

Налоговики вправе переквалифицировать притворную сделку.

- Подпункт 3 п. 2 ст. 45 НК РФ.

После проверки, в процессе которой инспекторы приняли решение о привлечении к ответственности по переквалифицируемым сделкам, налоговики выносят решение о привлечении компании к ответственности в общем порядке. А вот правила взыскания налогов по переквалифицируемым сделкам отличаются от обычного порядка взыскания доначисленных налогов. По переквалифицируемым сделкам налоговики выставляют требование сразу же

после вступления решения о привлечении к ответственности в законную силу. А за взысканием недоимки, которая образовалась в результате переквалификации, инспекция должна обратиться в суд (пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, письмо Минфина России от 08.02.2013 № 03-02-07/1/3089). Суд определит обоснованность переквалификации сделки и законность налоговых доначислений.

Переквалифицируемую сделку надо отличать от мнимой, т. е. той, которой фактически не было (п. 2 ст. 170 ГК РФ), например, сделку, оформленную с организацией, сдающей нулевую отчетность, т. е. фактически не ведущей хозяйственную деятельность. Эта сделка будет признана мнимой, и недоимка по таким сделкам взыскивается без суда.

## **Переквалификация договора комиссии в договор купли-продажи**

При несоблюдении существенных условий договора или наличии в нем не свойственных договору комиссии условий его могут переквалифицировать в договор купли-продажи. В ст. 990 ГК РФ указано, что комиссионер обязуется по поручению комитента за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Таким образом, главным отличием договора комиссии от договора купли-продажи служит тот факт, что комиссионер действует от имени заказчика и права собственности на товар у него не возникает. Переквалификация может наступить тогда, когда проверяющие обнаруживают в договоре комиссии условия договора купли-продажи. Например, в договоре присутствуют условия:

- оплаты комиссионером товара, полученного на реализацию, в определенный срок независимо от того, продан он конечному покупателю или нет;
- обязанность комиссионера перечислять комитенту платежи по установленному графику;
- предусмотрены штрафные санкции при просрочке платежей;
- договор комиссии заключен после совершения сделки.

### **» ПОЗИЦИЯ МИНФИНА**

Если налоговая расценит сделку как мнимую (притворную), то она имеет право насчитать и взыскать налоги без суда. А вот реальность такой сделки налогоплательщик будет доказывать уже через суд.

- Письмо от 08.02.2013 № 03-02-07/1/3089.

В случае переквалификации сделки комитента могут обвинить в несвоевременном отражении выручки от реализации товаров в целях уплаты единого налога при УСН (в зависимости от поступления денежных средств комиссионера на расчетный счет комитента) и занижении налогооблагаемой базы на вознаграждение комиссионера (в том случае, если организация рассчитывает налоговую базу как «доходы минус расходы»).

Комиссионер в случае переквалификации сделки считается собственником товара, и его продажа третьему лицу является для него его реализацией. Поэтому налог он должен рассчитывать из всей суммы за товар.

### Пример 1.

**Комитент и комиссионер применяют УСН с объектом «доходы минус расходы». Комиссионер 14 октября 2014 г. получил от комитента товары стоимостью 900 000 руб., которые продал 21 ноября за 1 200 000 руб. Денежные средства комитенту перечислил 22 ноября, удержав свое вознаграждение в сумме 150 000 руб.**

Если сделка признается комиссией, то комиссионер уплатит авансовый платеж при УСН за IV квартал 2014 г. (предполагаем, что затрат, уменьшающих налогооблагаемую базу, у него не было) – 22 500 руб. = (150 000 руб. x 15%). Комитент уплатит аналогичную сумму авансовых платежей по единому налогу – 22 500 руб. = ((1 200 000 руб. – 900 000 руб. – 150 000 руб.) x 15%).

Если по каким-то причинам налоговая через суд переквалифицирует сделку в куплю-продажу, авансовый платеж у комиссионера будет доначислен на сумму 157 500 руб. = ((1 200 000 руб. – 150 000 руб. (на которые налог был начислен) x 15%). У комитента авансовый платеж будет доначислен на сумму 22 500 руб. = (150 000 руб. (вознаграждение комиссионера) x 15%).

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Взыскать недоимку по страховым взносам, связанную с переквалификацией сделки, фонды могут только в судебном порядке.

Чтобы свести к минимуму риск переквалификации договора комиссии в договор купли-продажи, нужно правильно составить посреднический договор и оформить все документы, сопутствующие этому виду сделки. На практике компании иногда включают в договор положения, противоречащие самой природе посреднических сделок. Часть из них мы уже называли, но этот перечень не является закрытым, могут быть и другие, например, такие:

- комиссионер увеличивает цену товара при просрочке оплаты товара комитентом. ФАС Западно-Сибирского округа указал, что такое условие не соответствует ст.ст. 990, 992, 996 ГК РФ (постановление от 07.02.2011 № А70-3392/2010, определением ВАС РФ от 19.05.2011 № ВАС-6392/11 отказано в передаче дела для пересмотра в порядке надзора);
- условие об оплате товара не позднее определенного срока. Наличие в договоре такого условия противоречит понятию посреднической сделки, ведь в соответствии с договором комиссии посредник перечисляет деньги за товар после его реализации. Рассматривая дело, ВАС РФ отметил, что «совокупность условий сделки свидетельствует о том, что между сторонами заключен договор купли-продажи. При наличии в данном договоре условия об оплате не позднее определенного срока в нем отсутствуют условия, свойственные комиссионным отношениям. Приняв на себя обязанность оплатить товар не позднее определенной даты, ответчик согласился нести риск невозможности дальнейшей продажи товара, что соответствует договорным отношениям купли-продажи» (п. 1 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 № 85 «Обзор практики разрешения споров по договору комиссии», далее – письмо ВАС РФ № 85);
- условие о перечислении оплаты за товар частями, независимо от его реализации. При этом в договоре не предусмотрено предоставление комиссионером аванса комитенту. Как мы говорили, договор комиссии должен исполняться за счет комитента. Перечисление денежных средств до реализации товара свидетельствует о том, что договор исполняется за счет комиссионера. Это противоречит правовой природе посреднических отношений (п. 1 письма ВАС РФ № 85).

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Правила взыскания налогов по переквалифицируемым сделкам отличаются от обычного порядка взыскания доначисленных налогов.

Нельзя забывать и о документах. При посреднических договорах непременно составляется отчет комиссионера (или агента – при агентском договоре). Его отсутствие может послужить причиной переквалификации (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.03.2008 № Ф04-2012/2008).

### **Переквалификация договора лизинга в договор аренды имущества или договор купли-продажи с рассрочкой платежа**

Договор лизинга может быть переквалифицирован в договор купли-продажи на условиях рассрочки платежа, если в договоре лизинга предусмотрен размер лизинговых платежей за весь срок пользования лизинговым имуществом, равный стоимости имущества, которое затем переходит в собственность лизингополучателя. Таким образом, для лизингодателя нет никакой экономической выгоды от такого лизинга. Также переквалификация может произойти и в случае, когда договором лизинга предусмотрен неравномерный график платежей и основная доля выплат приходится на первые месяцы, при этом стоимость имущества изменяется незначительно. При переквалификации договора лизинга в договор купли-продажи налоговые последствия для лизингодателя и лизингополучателя различны.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Чтобы свести к минимуму риск переквалификации договора комиссии в договор купли-продажи, нужно правильно составить посреднический договор и оформить все документы, сопутствующие этому виду сделки.

Лизингодатель получал арендные платежи и включал их в свою налогооблагаемую базу при УСН в соответствующем налоговом периоде, т. е. налогового правонарушения он не совершил, т. к. при переквалификации лизинговые платежи становятся авансовыми платежами за имущество, иными словами, меняется только смысл.

Лизингополучатель после переквалификации сделки считается собственником имущества с момента передачи его в лизинг. Соответственно, он осуществлял не лизинговые платежи, а авансовые платежи за имущество, которые, в отличие от лизинговых платежей, он не должен был включать в уменьшение налогооблагаемой базы (при расчете базы «доходы минус расходы»), поэтому лизингополучателю доначислят налог на УСН в соответствующих налоговых периодах.

## » ПОЗИЦИЯ СУДА

При посреднических договорах непременно составляется отчет комиссионера (или агента – при агентском договоре). Его отсутствие может послужить причиной переквалификации.

- Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.03.2008 № Ф04-2012/2008.

Договор лизинга может быть переквалифицирован в договор купли-продажи на условиях рассрочки платежа, если:

- договор лизинга заключен на срок значительно меньший, чем срок полной амортизации имущества (постановление ФАС Московского округа от 09.08.2007 № КА-А40/3580-07);
- договором предусмотрен неравномерный график платежей, и основная доля платежей приходится на первые несколько месяцев срока действия договора. Однако, рассматривая спор, суд не принял во внимание этот довод налоговиков (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.09.2006 № Ф04-6158/2006);
- в договоре отсутствуют условия, свойственные именно лизингу. В п. 3 ст. 15 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» сказано: «На основании договора лизинга лизингодатель обязуется приобрести у определенного продавца в собственность определенное имущество для его передачи за определенную плату на определенный срок на определенных условиях в качестве предмета лизинга лизингополучателю». Все эти компоненты и условия (предмет, продавец, срок, плата, условия) должны быть отражены в договоре лизинга. Кроме того, необходимо указать, на чем балансе будет учитываться имущество.

## Выплаты по ученическому договору (стипендии) – в заработную плату

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Ученический договор – это соглашение об обучении или переобучении, заключаемое организацией со штатными работниками или с лицами, которые только ищут работу (ст. 198 ТК РФ). Обучение штатных сотрудников может проходить как с отрывом, так и без отрыва от работы.

Некоторые компании часть зарплаты обучающихся сотрудников заменяют стипендией – так можно сэкономить на страховых взносах. Дело в том, что по условиям ученического договора ученик не обязан выполнять трудовые функции или какие-либо работы (оказывать услуги). Следовательно, со стипендии такого работника страховые взносы не уплачиваются (ч. 1 ст. 7 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ, письмо ФСС РФ от 17.11.2011 № 14-03-11/08-13985). Отметим, что на НДФЛ сэкономить не получится. В п. 11 ст. 217 НК РФ сказано, что различные стипендии не должны облагаться НДФЛ. Однако стипендии по ученическим договорам под эту норму не подпадают. Этой позиции придерживается и Минфин. Чиновники отмечают, что подобные стипендии платят не учебные заведения, а работодатели. Освободить от НДФЛ можно только выплаты в рамках трудовых договоров, но никак не ученических (письмо Минфина России от 07.05.2008 № 03-04-06-01/123).

При проверке специалисты ПФР будут обращать на ученические договоры самое пристальное внимание. Это понятно из внутреннего документа «Методические рекомендации по организации проведения выездных проверок плательщиков страховых взносов» (утв. распоряжением Правления ПФР от 03.02.2011 № 34р). В нем сказано, что при проверке контролерам следует анализировать в том числе трудовые договоры, дополнительные соглашения к ним, приказы, договоры

гражданско-правового характера и соглашения, заключенные с физическими лицами (п. 7.4.9).

## » ПОЗИЦИЯ СУДА

По основанию притворности недействительной может быть признана лишь та сделка, которая имеет своей целью достижение других правовых последствий и прикрывает иную волю всех участников сделки. Намерения одного участника на совершение притворной сделки для применения указанной нормы недостаточно. Стороны сделки должны преследовать общую цель и достичь соглашения по всем существенным условиям той сделки, которую прикрывает юридически оформленная сделка.

- Постановление ФАС Центрального округа от 19.01.2010 № А14-15418/2008/506/28.

Оцениваться ученический договор будет, скорее всего, с точки зрения правильности оформления. Напомним обязательные компоненты такого договора (ст. 199 ТК РФ):

- наименование сторон;
- указание на конкретную профессию, специальность, квалификацию, приобретаемую учеником;
- условие об обязанности работодателя обеспечить работнику возможность обучения в соответствии с ученическим договором;
- условие об обязанности работника пройти обучение и в соответствии с полученной профессией, специальностью, квалификацией проработать по трудовому договору с работодателем в течение срока, установленного в ученическом договоре;
- срок ученичества;
- размер оплаты в период ученичества.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Дивиденды, выплачиваемые в ином порядке, могут быть переqualифицированы в заработную плату. В результате фонды доначислят взносы, а налоговики – НДФЛ

В ученическом договоре должен оговариваться размер стипендии, которая не может быть ниже МРОТ (с 01 января 2014 г. МРОТ составляет 5554 руб.). В случае если договор заключается со штатным работником без отрыва от производства, необходимо иметь в виду, что уменьшение его заработной платы должно быть экономически обосновано исходя из условий обучения. В противном случае выплаты по ученическому договору переqualифицируют в выплату заработной платы и доначислят взносы во внебюджетные фонды, штрафы, пени.

### **Переqualификация дивидендов, выплаченных работникам-учредителям, в выплаты по заработной плате**

В соответствии с Федеральными законами № 208-ФЗ «Об АО», № 14-ФЗ «Об ООО» дивиденды могут выплачиваться не чаще, чем раз в квартал и только за счет чистой прибыли, определенной по данным бухгалтерского учета на основании решения участников, при соблюдении следующих условий:

- полностью оплачен уставный капитал;
- организация не имеет признаков несостоятельности (банкротства);
- стоимость чистых активов после выплаты дивидендов не станет меньше уставного капитала;
- составлена бухгалтерская отчетность за период выплаты дивидендов.

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

При проверке посреднических торговых сделок налоговики нередко полагают, что агентский договор скрывает куплю-продажу.

Согласно действующему законодательству прибыль должна распределяться пропорционально долям (вкладам) участников. В то же время в уставе, например, может быть предусмотрено, что дивиденды распределяются между участниками в зависимости от тех или иных показателей их деятельности. В результате дивиденды участнику могут быть выплачены в размере большем, чем его доля в уставном капитале. И здесь надо иметь в виду, что непропорциональное распределение дивидендов в случае отсутствия в уставе оговорок о порядке распределения дивидендов влечет переквалификацию выплаты дивидендов в выплату заработной платы, а переквалифицируется часть дивидендов, которая получена работником-участником сверх его доли в уставном капитале (при наличии такой оговорки в уставе). При наличии убытка в конце налогового периода дивиденды, полученные в течение года, придется переквалифицировать в зарплату и пересчитать налог по ставке 13% (письмо ФНС России от 19.03.2009 № ШС-22-3/210).

### Пример 2.

**Н. И. Иванов имеет долю в уставном капитале 20%, Н. А. Федоров – 60% и И. Л. Петров – 20%. По результатам 2013 г. было определено, что на выплату дивидендов направляется 100 000 руб. С учетом положений устава, в котором определены показатели для начисления дивидендов, Н. И. Иванову было начислено 30 000 руб., Н. А. Федорову – 50 000 руб. и И. Л. Петрову – 20 000 руб.**

### » ЕСТЬ МНЕНИЕ

Последствий переквалификации сделки налоговыми органами можно избежать, если правильно прописать условия предоставления скидки.

Таким образом, Н. И. Иванову было начислено на 10 000 руб. больше, а Н. А. Федорову на 10 000 руб. меньше, чем если бы распределение дивидендов шло в соответствии с долей каждого. Если организация самостоятельно не начислит НДФЛ 13% и взносы во внебюджетные фонды на 10 000 руб., которые превысили долю Н. И. Иванова в уставном капитале, то это даст повод проверяющим переквалифицировать эту выплату в выплату по заработной плате с соответствующими доначислениями, штрафами и пенями, т. к. ставка НДФЛ с дивидендов 9% и с них не уплачивались взносы во внебюджетные фонды.



**Верстакова Е. В.,**  
практикующий бухгалтер

## Как защититься от выездной налоговой проверки?

**Риск назначения выездной проверки налогоплательщик может оценить самостоятельно, сравнив показатели своей финансово-хозяйственной деятельности с общедоступными критериями отбора налогоплательщиков для проведения такой проверки.**

Любая организация при ведении своей хозяйственной деятельности стремится к тому, чтобы минимизировать налоги, уплачиваемые в бюджет, любыми законными способами. Налоговые органы, со своей стороны, наоборот, стремятся увеличить поступления в бюджет. Для того чтобы исключить махинации и сокрытие прибыли для уменьшения налогов к уплате, налоговые органы вправе проводить выездные налоговые проверки на основании ст. 89 НК РФ.

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Выездная проверка – это проверка, проводимая на территории налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Очевидно, что любой налогоплательщик пытается «подстраховаться» себя так, чтобы не попасть в список кандидатов на проведение выездной налоговой проверки. В настоящей статье мы расскажем о том, как выбираются налогоплательщики для выездной проверки, и что сделать, чтобы ее избежать.

На сегодняшний день существует один нормативный документ, регулирующий принципы планирования выездных налоговых проверок, – приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (далее – приказ ФНС). Приоритетными организациями для включения в план выездных налоговых проверок, конечно же, являются те организации, в отношении которых у налоговых органов имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или предполагаемых налоговых правонарушениях.

Приказом ФНС предусмотрено 12 критериев для самостоятельной оценки рисков попадания в план выездных проверок.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Для отдельных критериев Концепцией установлены числовые пороги. Так, среднеотраслевые показатели налоговой нагрузки и уровня рентабельности, необходимые для определения критериев 1 и 11, рассчитываются ФНС России на основании статистических данных ежегодно, в срок до 05 мая, и публикуются на официальном интернет-сайте ФНС России (<http://www.nalog.ru>).

### Критерий 1. Низкая налоговая нагрузка

Налоговая нагрузка – это соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики. В приложении № 3 к приказу ФНС дан перечень экономических видов деятельности с указанием налоговой нагрузки в процентах. Налоговая нагрузка рассчитывается на год и ежегодно меняется. На сегодняшний день есть данные о налоговой нагрузке по 2013 г. для каждой отрасли. Для того чтобы оценить, соблюдается ли вашей организацией этот критерий, вы можете рассчитать собственную налоговую нагрузку самостоятельно и сравнить ее с официальными показателями.

#### Пример.

**Предположим, ателье по пошиву и ремонту одежды находится на упрощенной системе налогообложения. Для расчета налоговой нагрузки необходимо определить годовой оборот компании. В данном случае под оборотом понимается выручка компании за год – стр. 2110 Отчета о финансовых результатах. Затем суммируем все уплаченные налоги за прошедший 2013 г. Причем речь идет именно об уплате, а не о начислениях. То есть в данном случае не важно, за какой период была осуществлена оплата налогов, когда в марте 2014 г. все организации платили налог УСН за 2013 г. В расчете уплаченных налогов для ателье будут учтены: единый налог, уплачиваемый в связи с применением УСН, минимальный налог УСН, все авансовые платежи по налогу УСН и НДС. Причем существует точка зрения, что НДС в расчете не участвует. Это не так. В приложении 3 после таблицы указано, что расчет налоговой нагрузки произведен с учетом поступлений по НДС. В расчете не участвуют только платежи во внебюджетные фонды, т. е. страховые взносы на ОПС и ОМС, а также в ФСС.**

## » ПОЗИЦИЯ ФНС

Налоговым законодательством не установлена обязанность налоговых органов извещать налогоплательщика заранее о проведении выездной налоговой проверки.

- Письмо от 18.11.2010 № АС-37-2/15853.

Итак, ателье по пошиву и ремонту одежды оказало услуг (обратите внимание: по бухгалтерскому учету, а не по Книге учета доходов и расходов) на сумму 350 тыс. руб. Уплатило налогов:

- авансовые платежи по УСН – 25 тыс. руб.;
- налог УСН за 2012 г. (оплата прошла в 2013 г.) – 10 тыс. руб.;
- НДС – 23,4 тыс. руб.;
- итого – 58,4 тыс. руб.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Полномочия налоговых органов и порядок проведения выездных налоговых проверок регулируются НК РФ, а также внутренними регламентами налоговых органов.

Налоговая нагрузка составила  $16,68\% = (58,4 : 350)$ . Приказом ФНС для данной отрасли налоговая нагрузка за 2013 г. составляет 7,2%. Это означает, что наше ателье не является первоочередным кандидатом на выездную налоговую проверку, разумеется, при условии, что соблюдены все остальные критерии.

Следует учитывать, что наличие низкой налоговой нагрузки (ниже среднеотраслевого уровня) хотя и является фактором риска совершения налогового правонарушения, однако не означает автоматическое включение налогоплательщика в план выездных налоговых проверок. Невысокая налоговая нагрузка в конкретном периоде может быть связана с вполне законными причинами (например, с реализацией организацией неликвидного товара по цене ниже себестоимости или с существенным ростом цен на сырье и материалы, используемые в производстве, из-за изменения экономической ситуации в стране).

Поэтому при планировании выездных проверок налоговые органы оценивают не только налоговую нагрузку текущего периода, но и динамику изменения данного показателя. Снижение уровня налоговой нагрузки из периода в период может свидетельствовать о применении схем ухода от налогообложения, а значит, о недобросовестности налогоплательщика. Если же уровень уплаченных налогов оказался низким в одном из периодов, но впоследствии наблюдается тенденция к его увеличению, можно говорить о том, что низкие показатели обусловлены временными трудностями.

Кроме того, показатель налоговой нагрузки оценивается налоговыми органами в совокупности с другими критериями, приведенными в Концепции, а также иной информацией, находящейся в их распоряжении. Поэтому организация может попасть в поле зрения налогового органа и в том случае, если ее фактическая налоговая нагрузка соответствует среднеотраслевой, но при этом имеются иные признаки, указывающие на нарушение налогового законодательства.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

При расчете фактической налоговой нагрузки в регионах могут применяться различные способы определения этого показателя. Например, УФНС России по г. Санкт-Петербургу приводит формулу, в которой фактическая налоговая нагрузка определяется исходя из суммы начисленных налогов (см. сообщение УФНС по г. Санкт-Петербургу от 25.10.2012 «*Налоговые риски. О критериях самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков*»). В связи с этим рекомендуем налогоплательщикам контролировать данный показатель своей деятельности исходя из суммы как начисленных, так и уплаченных налогов.

### **Критерий 2. Наличие убытков в отчетности налогоплательщика**

Отметим, что показывать убытки не запрещено и вполне логично, т. к. не всегда деятельность компании является безубыточной. Часто доход организации зависит от многих факторов, которыми невозможно управлять, например, в сельском хозяйстве в зависимости от погоды год может быть урожайным или нет. Или, например, организация только начала свою деятельность и первые два года, как правило, пока не появится клиентская база, расходы превышают доходы. Убытки вызовут у налоговых органов интерес в том случае, если они приобретут

постоянный характер. Но и это не показатель для выездной проверки. Сначала фискальные органы потребуют письменных пояснений о причинах убытков.

Кроме того, наличие убытков в отчетности служит основанием для вызова налогоплательщика на комиссии по легализации налоговой базы, созданные при налоговых органах, которые ведут отбор, мониторинг, экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности таких организаций (письмо ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12722@, приказ УФНС России по г. Москве от 22.02.2008 № 96).

На комиссии в этом случае рассматриваются вопросы обоснованности отражения налогоплательщиком убытков и производимых затрат, не покрываемых доходами от деятельности, вырабатываются предложения по устранению нарушений, допущенных налогоплательщиком при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, а также по принятию мер, направленных на ликвидацию убыточности.

Обосновать причину неоднократного возникновения убытка (бухгалтерского или налогового) и необходимость осуществления тех или иных расходов организация может, представив, например, бизнес-план, смету-расчет затрат, направленных на освоение нового производства и извлечение дохода в будущем, и т. п. Например, крупные финансовые затраты могут возникнуть вследствие создания объекта недвижимости, однако данные вложения должны окупиться с прибылью в последующих периодах при аренде или при продаже здания (постановление ФАС Московского округа от 24.09.2008 № КА-А40/7517-08).

#### » ПОЗИЦИЯ СУДА

Аргументами возникновения высоких затрат при отсутствии дохода могут служить материалы изучения рынков закупок и сбыта, ценового диапазона, выход на новых контрагентов, зарубежных партнеров, поиск постоянных покупателей.

- Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.05.2010 № 09АП-9882/2010.

Очевидно, что убыточные коммерческие организации, у которых из года в год увеличиваются расходы без увеличения доходной части, имеют больше шансов оказаться в числе «избранных» для проведения выездной налоговой проверки.

#### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Проводится выездная проверка на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Также напомним, что если организация, применяющая УСН, зарегистрирована в форме ООО, то на нее распространяется действие Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ, согласно п. 4 ст. 30 которого, если стоимость чистых активов общества останется меньше его уставного капитала по окончании финансового года, следующего за вторым финансовым годом или каждым последующим финансовым годом, по окончании которых стоимость чистых активов общества оказалась меньше его уставного капитала, общество не позднее чем через шесть месяцев после окончания соответствующего финансового года обязано принять одно из следующих решений:

- 1) об уменьшении уставного капитала общества до размера, не превышающего стоимости его чистых активов;
- 2) о ликвидации общества.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

На практике налоговые органы могут позвонить и пригласить налогоплательщика в инспекцию для ознакомления с решением либо ознакомить с ним в тот момент, когда инспекторы пришли для проведения проверки.

То есть, если общество зарегистрировано с минимально возможным уставным капиталом в 10 тыс. руб., то отражение убытков на протяжении больше чем двух лет уже не дает возможности уменьшить уставный капитал, так как он уже минимальный, поэтому неизбежно возникает вопрос о ликвидации фирмы. Таким образом, убытками на протяжении более двух лет может заинтересоваться не только налоговая служба.

### **Критерий 3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период**

Данный критерий больше касается организаций на общей системе налогообложения и оценивает налогоплательщика в части правомерности предъявления налоговых вычетов по НДС. Поэтому уделять этому критерию особого внимания мы не будем.

### **Критерий 4. опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации**

По данному критерию оценивается изменение темпов роста расходов по сравнению с темпом роста доходов от реализации за несколько отчетных (налоговых) периодов (как минимум за 2–3 года). Порядок определения темпов роста доходов и расходов приказом № ММ-3-06/333@ не установлен. Согласно информации, приведенной в [сообщении](#) УФНС России по г. Москве от 04.04.2013, столичными инспекторами сравниваются:

- в налоговом учете – темп роста доходов от реализации с темпом роста расходов от реализации;
- в бухгалтерском учете – темп роста выручки с темпом роста себестоимости продаж.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Темп роста доходов и расходов определяется по следующей формуле:

$$(Б - А) : А \times 100\%,$$

где:

**А** – сумма доходов / расходов за более ранний из сравниваемых периодов;

**Б** – сумма доходов / расходов за более поздний из сравниваемых периодов.

Основаниями для более детального анализа налоговыми органами деятельности налогоплательщика с целью включения в план выездных налоговых проверок являются:

- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- несоответствие темпов роста расходов по сравнению с темпом роста доходов по данным налоговой отчетности с темпами роста расходов по сравнению с темпом роста доходов, отраженными в финансовой отчетности.

## » ПОЗИЦИЯ ФНС

Налоговые органы не ограничиваются только расчетом темпов роста доходов и расходов от реализации. Оценивается также динамика изменения показателей всех доходов и расходов (в сумме и отдельно по видам), отраженных в отчете о финансовых результатах и в налоговой декларации за последние 3 года, а также динамика изменений показателей бухгалтерского баланса и отчета о движении денежных средств.

На практике такая ситуация может возникнуть, когда собственники бизнеса для покрытия расходов организации вкладывают свои собственные денежные средства или организация получает другие денежные средства, не учитываемые в выручке. А если, например, в течение года сотрудникам повышается заработная плата, при том что выручка от продаж не растет, то у налоговой возникнет очевидный вопрос о смысле повышения зарплат. Кроме зарплатных расходов у активно тратящей организации могут быть и другие подозрительные для налоговой затраты (например, закупка дорогой офисной техники, автомобилей и т. д.). Для того чтобы не вызвать интереса налоговых органов, стоит планировать расходы компании и осуществлять их в том периоде, когда выручка максимальная.

С другой стороны, повышение заработной платы также может быть обосновано фактором ее обязательного доведения, по мнению контролирующих органов, до среднерыночного уровня, ведь это тоже один из критериев проверки. А любой покупке дорогой техники всегда можно найти экономическое обоснование.

### **Критерий 5. Низкая среднемесячная зарплата работников**

Данный показатель должен быть поставлен на контроль налогоплательщиками, осуществляющими выплаты в пользу наемных сотрудников. При его оценке фактический уровень среднемесячной зарплаты сравнивается с ее среднеотраслевым уровнем в субъекте РФ. Если полученный показатель оказывается ниже среднеотраслевого, возникает риск включения в план выездных налоговых проверок.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Информацию о статистических показателях среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту РФ можно получить из печатных публикаций сборников экономико-статистических материалов, а также на официальных интернет-сайтах территориальных органов Федеральной службы государственной статистики (<http://www.gks.ru/>).

Приложения №№ 3 и 7 к письму ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12722@.

Фактический уровень среднемесячной заработной платы рассчитывается по формуле:

Среднемесячная зарплата = Общая сумма фонда заработной платы по организации (за календарный год) : Среднесписочная численность работников : 12

При расчете фонда заработной платы учитываются начисленные организацией суммы оплаты труда в денежной и неденежной формах за отработанное и неотработанное время, компенсационные выплаты, связанные с условиями труда

и режимом работы, доплаты и надбавки, премии, единовременные поощрительные выплаты, а также оплата питания и проживания, имеющая систематический характер (сообщение УФНС РФ по г. Москве от 15.04.2013, п. 85.1 Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения №№ П-1, П-2, П-3, П-4, П-5 (м), утв. приказом Росстата от 28.10.2013 № 428. Порядок определения среднесписочной численности работников расшифрован в п.п. 78–81 Указаний № 428. Этот показатель отражается в Сведениях о среднесписочной численности работников за предыдущий календарный год (форма утв. приказом ФНС РФ от 29.03.2007 № ММ-3-25/174@).

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Соответствие рассматриваемому критерию может повлечь за собой вызов налогоплательщика на комиссию по легализации налоговой базы, а при отсутствии положительных тенденций – назначение выездной налоговой проверки.

При выборе объектов для проведения выездных налоговых проверок налоговые органы также учитывают любую имеющуюся у них информацию о выплате налогоплательщиком заработной платы ниже прожиточного минимума, неучтенной заработной платы («в конвертах»), неофициальном оформлении трудовых отношений и иную аналогичную информацию. Факты выплаты «теневой», или «серой», заработной платы свидетельствуют не только о занижении налоговой базы по НДФЛ, но также и о наличии у организации иных правонарушений. Зарплата «в конвертах» выплачивается за счет неучтенных наличных денежных средств, само существование которых в организации говорит о недобросовестности налогоплательщика (письмо УФНС по г. Москве от 08.08.2007 № 15-08/075418). Такую информацию налоговый орган может получить в ходе рассмотрения жалоб и заявлений граждан, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, правоохранительных и иных контролирующих органов (органов МВД, банков, трудовой инспекции и т. п.).

## » ПЕРВОИСТОЧНИК

Для получения необходимых данных можно обратиться с запросом в территориальный орган Росстата или налоговый орган в соответствующем субъекте РФ.

Пункт 5 Приложения № 2 к приказу № ММ-3-06/333@.

Если налоговый орган затребует у вас письменные объяснения по факту выплаты заработной платы ниже среднеотраслевого уровня, то в свою защиту можно привести следующие аргументы:

- наличие сотрудников, работающих на условиях неполного рабочего времени (дня, недели). Таким работникам заработная плата выплачивается пропорционально отработанному рабочему времени;
- наличие внешних совместителей. Такие работники могут работать только в свободное от основной работы время и не более 20 часов в неделю. Следовательно, они также получают меньше, чем сотрудники, состоящие в штате на полную ставку;
- наличие сотрудников, находящихся в отпусках по беременности и родам или по уходу за ребенком, а также в отпусках без сохранения заработной платы.

При расчете такие сотрудники уменьшат фактический уровень среднемесячной заработной платы.

Также следует учитывать, что действующее трудовое законодательство не требует от работодателя выплачивать заработную плату выше среднеотраслевого уровня. Достаточно соблюдать установленный на территории субъекта РФ региональный минимум.

## » ПЕРВОИСТОЧНИК

В рамках проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено НК РФ. Статья 89 *НК РФ*.

### **Критерий 6. Неоднократное приближение к предельному значению показателей для применения спецрежимов**

Интерес налоговых органов будет вызван тогда, когда величина показателей приближается менее чем на 5% к любому из установленных предельных значений:

- доля участия других организаций составляет не более 25%;
- средняя численность работников за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, составляет не более 100 человек;
- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, составляет не более 100 млн руб.;
- предельный размер доходов, определяемый по итогам отчетного (налогового) периода в соответствии со ст. 346.15 и пп.пп. 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ, составляет не более 60 млн руб. (плюс недавно введенная индексация).

Следует учитывать, что неоднократное приближение рассматриваемых показателей к предельным значениям может свидетельствовать о том, что налогоплательщик искусственно «подгоняет» показатели для того, чтобы сохранить за собой право на применение спецрежима. Данная практика представляется достаточно рискованной. Если при проверке будет доказана необоснованность применения спецрежима налогообложения, то налогоплательщику придется пересчитать налоговые обязательства за весь налоговый период со всеми вытекающими налоговыми последствиями.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Подробнее о претензиях налоговых органов в части занижения доходов читайте в статье *«Налоговая считает, что доход был занижен»* (Вагнер С. А., «Упрощенная бухгалтерия», № 9, сентябрь 2014 г.).

### **Критерий 7. Приближение расходов индивидуальных предпринимателей к доходам**

По данному критерию оцениваются налогоплательщики – индивидуальные предприниматели, уплачивающие НДФЛ. Для них риск включения в план выездных проверок возникает в случае, если доля профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных ст. 221 НК РФ, заявленных в налоговых декларациях, в общей сумме доходов превышает 83%.

### **Критерий 8. Деятельность с привлечением контрагентов-перекупщиков или посредников без наличия деловой цели**

Наличие «цепочки контрагентов» принимается во внимание при наличии обстоятельств, свидетельствующих о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, указанных в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53.

Если товар перепродается от посредника к посреднику не один и не два раза, а чаще, когда каждый посредник прибавляет к цене товара свою надбавку и в конечном итоге покупная цена товара становится практически равной его

продажной цене, у налоговой возникнет очевидный вопрос: для чего нужна была «цепочка контрагентов», если можно было купить товар у первоначального продавца? Чтобы не попасть под действие критерия 8, необходимо показывать нормальную рентабельность сделки, либо иметь наготове убедительные пояснения в пользу имеющейся схемы работы, обосновывающие именно деловую цель. В качестве аргументов могут выступать, например, размер партии закупаемого товара, отсрочка платежа, логистические преимущества.

### **Критерий 9. Непредставление налоговому органу запрашиваемых пояснений, документов и(или) наличие информации об их уничтожении, порче и т. п.**

Относительно критерия 9, по нашему мнению, не так сложно давать соответствующие пояснения в ответ на запросы налоговых органов, тем более, если это поможет избежать налоговой проверки. Но организация может и не знать о запросах налоговой, например, если адрес, указанный в уставе общества (а значит, и представленный в налоговые органы), и адрес фактического местонахождения компании не совпадают. Письма налоговых органов могут просто не доходить до бухгалтера. В данном случае организациям необходимо зарегистрировать адрес места нахождения общества там, где находится исполнительный орган общества, т. е. директор. Кстати, данное несоответствие адресов облагается штрафом в 5000 руб.

#### **» ВАЖНО В РАБОТЕ**

В случае отсутствия пояснений налогоплательщика с указанием объективных причин существует риск назначения выездной налоговой проверки.

### **Критерий 10. «Миграция» между налоговыми органами**

«Миграция» налогоплательщика может быть оправданной, если по новому месту регистрации у налогоплательщика имеется больше возможностей для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

По мнению налоговых органов, очень часто такие действия связаны с возможными попытками уклонения от налогообложения. Поэтому повышенное внимание уделяется налогоплательщикам-«мигрантам» с заявленными видами деятельности, не характерными для региона регистрации, а также фирмам, руководители которых не проживают на территории этого региона. Налогоплательщикам следует учитывать, что миграция (смена места нахождения) в другой субъект РФ до, во время или после включения в план выездных налоговых проверок не является препятствием налоговым органам для проведения контрольных мероприятий и последующего взыскания в бюджет доначисленных по результатам проверок налоговых платежей и сборов.

#### **» ВАЖНО В РАБОТЕ**

При наличии у проверяющих достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

### **Критерий 11. Отклонение уровня рентабельности от среднестатистического по отрасли**

На самом деле это пункт самый оспариваемый. Отклонение в пределах 10–20% вполне допустимо. Если же по всем показателям тот вид деятельности, который осуществляет организация, несет убытки, тогда как статистика показывает

большую прибыль, то это, скорее всего, можно объяснить наличием необходимых расходов. Но и это не повод для выездной проверки. Данный критерий рассматривается вкуче с остальными и сам по себе не может являться основанием для выездной проверки.

Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг определяется по данным отчета о финансовых результатах как соотношение величины сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) от продаж и себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг:

$$\text{Рентабельность продаж} = \frac{\text{Строка 2220 «Прибыль (убыток) от продаж»}}{\text{Строка 2120 «Себестоимость продаж»}}$$

В случае если сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) от продаж отрицательный – имеет место убыточность.

Рентабельность активов рассчитывается как соотношение сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) по данным отчета о финансовых результатах и стоимости активов организаций, отраженных в бухгалтерском балансе.

$$\text{Рентабельность продаж} = \frac{\text{Строка 2500 «Совокупный финансовый результат периода»}}{\text{Строка 1600 «БАЛАНС (актив)»}}$$

## **Критерий 12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском**

На официальном сайте налоговой инспекции указан ряд признаков, которые могут быть расценены как ведение бизнеса с высоким налоговым риском. Его изучению стоит уделить особое внимание, поскольку перечень большой и каждый пункт имеет важное значение, причем их несоблюдение может вызвать недоверие и среди поставщиков, и среди покупателей.

Таким образом, прежде чем решиться на сделку с высокой степенью налогового риска, следует оценить вероятность оказаться в первых рядах списка налогоплательщиков, подлежащих выездной налоговой проверке.

### **» ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ**

В общем случае выездная проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.

Подводя итог, отметим, что выполнение 12 критериев, перечисленных в приказе ФНС, не является невыполнимой задачей. В крайнем случае, при ответах на запросы налоговых органов и при вызовах на различные «комиссии» организация должна готовить убедительные аргументы, которые свидетельствовали бы о том, что ситуация, ставшая причиной внимания налоговой, является нормальной для области деятельности налогоплательщика или объясняется внешними факторами.



**Лермонтов Ю. М.,**  
государственный советник  
Российской Федерации  
3-го класса

## Основные направления налоговой политики на 2015–2017 годы

**Правительством РФ на заседании 01 июля 2014 года одобрены Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов. В перспективе на данные годы приоритеты РФ в области налоговой политики остаются неизменными: создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе.**

Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инвестиций, развитие человеческого капитала, повышение предпринимательской активности. Налоговая система должна сохранить свою конкурентоспособность по сравнению с налоговыми системами государств, ведущих на мировом рынке борьбу за привлечение инвестиций, а процедуры налогового администрирования должны стать максимально комфортными для добросовестных налогоплательщиков.

При этом важнейшим фактором проводимой налоговой политики является необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы России. В то же время необходимо сохранить неизменность налоговой нагрузки по секторам экономики, в которых достигнут ее оптимальный уровень. В связи с этим внесение существенных изменений в структуру налоговой системы, а также введение новых налогов в среднесрочном периоде не предполагается.

Дальнейшее совершенствование налоговой системы будет реализовываться в направлении настройки существующей системы налогообложения, мобилизации дополнительных доходов за счет улучшения качества налогового администрирования, сокращения теневой экономики, изъятия в бюджет сверхдоходов от благоприятной внешнеэкономической конъюнктуры.

### **Меры по стимулированию развития малого предпринимательства**

В последние годы в России уделяется повышенное внимание данному сектору экономики, государство все более осознает уязвимость малых предприятий по сравнению с крупными. Вот и в Основных направлениях налоговой политики предусматриваются важные меры, направленные на стимулирование малого бизнеса.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Приоритетом Правительства РФ в области налоговой политики в средней и долгосрочной перспективе является дальнейшее повышение эффективности налоговой системы.

Субъектам РФ будет предоставлено право устанавливать для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, перешедших на УСН и ПСН и осуществляющих деятельность в производственной, социальной и научной сферах, «налоговые каникулы» в виде налоговой ставки в размере 0%, которые будут действовать в 2015–2018 годах.

Сейчас ст. 346.50 НК РФ применительно к патентной системе налогообложения предусматривает налоговую ставку 6% без каких-либо исключений. При этом субъекты РФ вправе будут установить ограничения на применение налоговой ставки в размере 0%, в том числе в виде предельного размера доходов индивидуальных предпринимателей, количества наемных работников и иных показателей, превышение которых за налоговый период является основанием для лишения права применения указанной нулевой налоговой ставки (для них предполагается переход на обычный специальный налоговый режим в части превышения установленного субъектом Российской Федерации ограничения для применения «налоговых каникул»).

Кроме того, в перечень налогоплательщиков, применяющих ПСН, будут включены самозанятые граждане – физические лица, не имеющие наемных работников, получившие патент на один из видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения. В настоящее время п. 1 ст. 346.44 НК РФ определяет, что только индивидуальные предприниматели могут переходить на данный специальный налоговый режим.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Налоговый кодекс будет дополнен новой главой «Налог на недвижимое имущество физических лиц» и, возможно, главой «Налог с продаж».

Предполагается, что самозанятые граждане будут ставиться на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщиков ПСН и в качестве индивидуальных предпринимателей на основании заявления на получение патента и сниматься с учета в качестве налогоплательщиков и индивидуальных предпринимателей по истечении срока действия этого патента. Патент, выдаваемый самозанятому гражданину, будет действовать только на территории того муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, который указан в патенте.

Согласно действующей редакции гл. 26.5 НК РФ действие патента ограничено территорией того субъекта РФ, в котором он получен (и который, соответственно, указан в самом патенте), поэтому если индивидуальный предприниматель желает осуществлять вид деятельности, по которому им получен патент, но уже на территории другого субъекта РФ, он должен получить новый патент (соответственно, в налоговом органе на территории другого субъекта РФ). Количество патентов, которые индивидуальный предприниматель таким образом вправе получить, не ограничено.

### **Налоговые аспекты улучшения инвестиционного климата в Российской Федерации**

В Основных направлениях налоговой политики обращено внимание на то, что уже разработано несколько дорожных карт, каждая из которых содержит конкретный комплекс мероприятий. В целом эти мероприятия направлены:

- на устранение барьеров для развития экспорта;
- на упрощение процедур регистрации ООО (за исключением кредитных, страховых и иных финансовых организаций);
- на создание международного финансового центра;
- на упрощение налогового администрирования.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Предполагается повышенное налогообложение объектов капитального строительства и незавершенного строительства, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн руб. К таким объектам недвижимого имущества будут применяться повышенные налоговые ставки в размере от 0,5 до 1% включительно.

В целях сокращения и упрощения порядка прохождения экспортных процедур предусматривается принятие федерального закона о внесении изменений в ст. 165 НК РФ (возможность представления налогоплательщиками документов в электронном виде в обоснование применения налоговой ставки 0% по НДС).

В целях проведения исследований и разработки программ по расширению и уточнению мер поддержки экспорта будет рассмотрен вопрос о целесообразности предоставления налогового стимулирования производителям, поставляющим несырьевые товары на внешние рынки, ориентированным на рост экспорта и совокупных налоговых поступлений в доходную часть бюджета.

Также предусматривается сокращение издержек хозяйствующих субъектов при применении контрольно-кассовой техники. Результатом будет являться определение в качестве максимального срока эксплуатации моделей контрольно-кассовой техники, исключенных из Государственного реестра контрольно-кассовой техники, срока полезного использования, устанавливаемого производителем (но не более 10 лет).

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Чтобы не допустить резкий рост налоговой нагрузки налогоплательщиков после введения налога на недвижимое имущество физических лиц, в Налоговом кодексе будут предусмотрены специальные переходные положения.

В Основных направлениях налоговой политики уделяется внимание и сокращению времени взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, упрощению правил ведения бухгалтерского и налогового учета и повышению прозрачности правоприменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Предполагается, что успешная реализация полного комплекса мер позволит России подняться в рейтинге Doing Business по показателю «Налогообложение» до 50-го места к 2018 году.

### **Совершенствование налогообложения недвижимого имущества физических лиц**

В Основных направлениях налоговой политики указывается на то, что новые принципы налогообложения недвижимого имущества физических лиц вступят в силу уже начиная с 01 января 2015 года. НК РФ будет дополнен новой главой «Налог на недвижимое имущество физических лиц». При этом налоговой базой по этому новому местному налогу будет признаваться кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества (земельные участки и объекты капитального строительства).

Новый налог на недвижимое имущество получат возможность вводить органы местного самоуправления в тех субъектах Российской Федерации, где законом субъекта Российской Федерации будет отменен действующий налог на имущество физических лиц (для чего органам государственной власти субъектов Российской Федерации будут предоставлены соответствующие полномочия).

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Планируется ввести «рыночную» планку продажи имущества для целей налогообложения, в результате чего налогоплательщику не удастся скрыть доходы.

При этом органы государственной власти субъектов Российской Федерации получают возможность отмены налога на имущество физических лиц на своей территории в период с 2015 по 2019 годы. Такое решение может быть принято только после утверждения субъектом Российской Федерации результатов государственной кадастровой оценки объектов капитального строительства. Начиная с 01 января 2020 года указанный налог предполагается отменить на всей территории Российской Федерации вне зависимости от решения органа государственной власти конкретного субъекта Российской Федерации.

В рамках налога на недвижимое имущество будут подлежать налогообложению здания, сооружения, помещения, объекты незавершенного строительства, единые недвижимые комплексы.

При установлении налога будут предусматриваться налоговые вычеты в размере стоимости 20 кв. м площади объекта – для квартир и комнат, 50 кв. м – для жилых домов и в размере 1 млн руб. – для единых недвижимых комплексов. При этом органы местного самоуправления получают возможность увеличивать размеры вычетов.

Кроме того, для категорий граждан, в настоящее время имеющих право на налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц, указанные льготы будут сохранены на федеральном уровне.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

В целях предотвращения занижения базы по НДФЛ при продаже физическими лицами жилой и нежилой недвижимости, а также земельных участков, возможно, будет предусмотрено исчисление НДФЛ с вмененного дохода, рассчитываемого как кадастровая стоимость продаваемого имущества, умноженная на понижающий коэффициент, в случае если фактические доходы, полученные от продажи, ниже этой величины.

Освобождение от налогообложения планируется предоставить только на один из объектов капитального строительства каждой из трех категорий (жилое помещение, жилой дом на садовом или дачном земельном участке, нежилое помещение), находящихся в собственности физического лица на территории Российской Федерации и не используемых в предпринимательской деятельности.

Другими словами, если в каком-либо муниципальном образовании уже расположен льготный объект, то в другом муниципальном образовании, где будет взиматься налог на недвижимое имущество, указанный налогоплательщик не получит право на использование налоговой льготы в силу положений НК РФ.

Вместе с тем органы местного самоуправления получают право устанавливать любые льготы в отношении любых категорий граждан и любого количества объектов недвижимого имущества.

Налоговые ставки по налогу будут устанавливаться решениями представительных органов местного самоуправления в пределах установленных НК РФ ограничений:

- до 0,1% – для жилых помещений, жилых домов на садовых и дачных земельных участках, соответствующих (жилых) объектов незавершенного строительства и

единых недвижимых комплексов жилого назначения, а также гаражей и машиномест;

- до 0,5% – для прочих объектов недвижимости.

При этом если объекты недвижимого имущества, в отношении которых законами субъектов Российской Федерации налоговая база по налогу на имущество организаций определена как кадастровая стоимость (административно-деловые и торговые центры), находятся в собственности физических лиц, предполагается, что налог на недвижимое имущество физических лиц по таким объектам будет уплачиваться по ставкам, установленным в субъекте Российской Федерации по налогу на имущество организаций для таких объектов.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Новшеством налоговой политики является то, что он базируется на вполне конкретных документах, а именно на утвержденных к настоящему времени дорожных картах в различных отраслях..

Решениями представительных органов местного самоуправления налоговые ставки могут быть дифференцированы не только в зависимости от вида использования объектов недвижимости, их стоимости, но и от их расположения на территории муниципального образования.

Основные направления налоговой политики предусматривают также повышенное налогообложение объектов капитального строительства и незавершенного капитального строительства, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн рублей. К таким объектам недвижимого имущества будут применяться повышенные налоговые ставки в размере от 0,5 до 1% включительно.

В целях недопущения резкого роста налоговой нагрузки налогоплательщиков после введения налога на недвижимое имущество физических лиц предполагается предусмотреть в НК РФ специальные переходные положения для случаев, когда после перехода на исчисление налога на основании кадастровой стоимости исчисленная сумма налога для налогоплательщика повышается по сравнению с суммой налога, которая была исчислена для этого же объекта на основании его инвентаризационной стоимости по итогам последнего налогового периода существования налога на имущество физических лиц. Предполагается распределить такое повышение налога на 4–5 лет (например, если для налогоплательщика новый исчисленный налог превышает сумму существовавшего ранее налога по тому же объекту на 1000 рублей, то в первый год к этому превышению применяется понижающий коэффициент 0,2, во второй – 0,4, третий – 0,6 и т. д. до полного перехода к новым правилам).

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

До 01 января 2017 года предусмотрен переходный период, позволяющий гражданам, заявившим о наличии объектов налогообложения, в отношении которых имущественный налог не уплачивался, начать уплачивать налог с того налогового периода (года), в котором гражданином заявлено о наличии объекта..

В целях недопущения минимизации налогообложения при переходе на налогообложение имущества физических лиц по кадастровой стоимости предполагается установить, что налогообложение жилой недвижимости, находящейся в собственности организаций, также будет осуществляться на основании кадастровой стоимости этого имущества.

## Совершенствование налогообложения доходов физических лиц от продажи имущества

Основные направления налоговой политики предусматривают на среднесрочную перспективу изменение подхода к освобождению доходов физических лиц от продажи имущества.

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

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Вне рамок ранее принятых налоговых политик реализована так называемая налоговая амнистия граждан.

Положения данного пункта не распространяются на доходы, получаемые физическими лицами от продажи ценных бумаг, а также на доходы от продажи имущества, непосредственно используемого индивидуальными предпринимателями в предпринимательской деятельности.

Действующие положения ст. 220 НК РФ предусматривают следующие размеры имущественного налогового вычета: 1 000 000 рублей – для недвижимого имущества и 250 000 рублей – для движимого имущества (при условии, что имущество находилось у гражданина в собственности менее трех лет).

Предлагается полное освобождение от налогообложения доходов от продажи жилой недвижимости (квартира, комната, дом и т. д.) вне зависимости от сроков владения в случае, если эта недвижимость является единственным жилым помещением в собственности налогоплательщика. При этом в случае продажи дома, являющегося единственным жилым помещением в собственности налогоплательщика, предлагается распространить освобождение от налогообложения и на доходы от продажи земельного участка, на котором расположен этот дом.

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Основными целями налоговой политики являются, с одной стороны, сохранение бюджетной устойчивости, получение необходимого объема бюджетных доходов, а с другой стороны – поддержка предпринимательской и инвестиционной активности в РФ.

Если у физического лица на момент продажи объекта жилой недвижимости, дачи, земельного участка находится в собственности более одного подобного объекта (то есть такое лицо получает доходы от продажи жилого помещения, не являющегося единственным жилым помещением, находящимся в его собственности), то освобождать доходы от его продажи предлагается при одновременном соблюдении следующих условий:

- доходы от продажи этого объекта не превышают 5 млн руб. (при этом предлагается предоставить органам власти субъекта Российской Федерации, на территории которого находится продаваемый объект жилой недвижимости, уменьшать эту величину) или продаваемое имущество является расположенным на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилым строением жилой площадью до 50 кв. м или хозяйственным строением и сооружением общей площадью до 50 кв. м, а также земельным участком, на котором расположены такое жилое или хозяйственное строение и сооружение;
- срок владения этим объектом составляет не менее 3 лет, при этом предлагается предоставить органам власти субъекта Российской Федерации, на территории которого находится продаваемый объект жилой недвижимости, увеличивать этот срок вплоть до 10 лет.

## » ЕСТЬ МНЕНИЕ

В период с 2015 по 2017 годы приоритетным направлением для Минфина станет дальнейшее повышение эффективности налоговой системы.

В отношении прочего имущества (за исключением ценных бумаг) предлагается сохранить действующий порядок налогообложения, основанный на выборе налогоплательщика между двумя вариантами определения налоговой базы:

- заплатить налог с разницы между доходами от продажи имущества и расходами на его приобретение (создание);
- уменьшить доходы от продажи имущества на величину налогового вычета в размере 250 тыс. рублей и уплатить налог с оставшейся суммы.

При этом предлагается установить, что при продаже приватизированных жилых помещений (то есть таких жилых помещений, расходы на приобретение или создание которых равны нулю) предусматривается возможность уменьшения при определении налоговой базы по НДФЛ доходов от продажи на фиксированный налоговый вычет, привязанный к кадастровой стоимости такого помещения (с возможностью регулировать эту величину законом субъекта Российской Федерации).

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Правительство РФ не планирует повышения налоговой нагрузки на экономику в среднесрочной перспективе путем повышения ставок основных налогов. Эта политика будет продолжена и по завершении планового периода – в 2018 году..

Также в целях предотвращения занижения налоговой базы по НДФЛ при продаже физическими лицами жилой и нежилой недвижимости, а также земельных участков планируется предусмотреть исчисление налога с вмененного дохода, рассчитываемого как кадастровая стоимость продаваемого объекта имущества на дату его продажи, умноженная на 0,7, в случае, если фактические доходы от продажи ниже этой величины. При этом указывается на предоставление субъектам Российской Федерации права снижать этот коэффициент.



**Игнатова Е. В.,**  
практикующий бухгалтер

## Чем грозит досрочный выход из отпуска по беременности и родам?

**Досрочный выход работницы из отпуска по беременности и родам по договоренности с работодателем законодательно не запрещен, но имеет свои последствия для обеих сторон.**

Оплачиваемый отпуск по беременности и родам является гарантией государства, направленной на заботу о здоровье женщины и ребенка. Женщине, находящейся в отпуске по беременности и родам, выплачивается пособие за счет средств Фонда социального страхования (ст. 13 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ). Пособие по беременности и родам носит компенсационный характер, ведь пребывание в данном отпуске подразумевает временное прекращение трудовой деятельности.

### » ПОЗИЦИЯ РОСТРУДА

Не запрещено прерывать отпуск по беременности и родам по заявлению работницы.

- Письмо от 24.05.2013 № 1755-ТЗ.

На практике возможна ситуация, когда женщина, оформившая отпуск по беременности и родам и получившая пособие за соответствующий период, желает выйти на работу раньше срока. Возникает ряд вопросов: имеет ли она на это право, как быть с выплаченным пособием и влечет ли досрочный выход перерасчет налогов и страховых взносов?

Из части второй ст. 256 ТК РФ прямо следует, что женщина по своему желанию вправе без согласия работодателя прервать только отпуск по уходу за ребенком до трех лет. Для отпуска по беременности и родам такая возможность в ТК РФ не закреплена и, соответственно, не обязывает работодателя удовлетворять подобную просьбу работницы. Но и запрет на досрочный выход на работу из отпуска по беременности и родам по договоренности с работодателем тоже не установлен. Аналогичной позиции придерживается Роструд в письме от 24.05.2013 № 1755-ТЗ.

Поэтому если работодатель решил пойти навстречу сотруднице, то ей в первую очередь необходимо написать заявление о прерывании отпуска по беременности

и родам и выходе на работу. Оно составляется в произвольной форме. Что касается сроков уведомления о досрочном выходе из декретного отпуска, то на законодательном уровне такой срок не установлен. Поэтому работница может предупредить работодателя о своем желании выйти на работу непосредственно перед датой выхода.

Генеральному директору ООО «Град»  
Давыдову К. В.  
от бухгалтера Фроловой О. К.

**Заявление о досрочном выходе из отпуска по беременности и родам.**

Прошу разрешить мне прервать отпуск по беременности и родам и приступить к выполнению должностных обязанностей с 27 октября 2014 г. на полный рабочий день.

ФРОЛОВА О. К. Фролова

24 октября 2014 г.

На основании заявления издается приказ.

**Приказ № 58-дк**

г. Омск

27 октября 2014 г.

Разрешить бухгалтеру Фроловой О. К. прервать отпуск по беременности и родам и приступить к работе с 27 октября 2014 года.

Основание:

заявление Фроловой О. К от 24.10.2014.

Генеральный директор ДАВЫДОВ К. В. Давыдов

С приказом ознакомлены:

бухгалтер ФРОЛОВА О. К. Фролова

главный бухгалтер ЗОТОВА Е. В. Зотова

начальник отдела кадров КОТОВА П. А. Котова

После выхода на полный рабочий день с сотрудницей необходимо решить вопрос, как быть с выплаченным пособием, так как часть пособия оказывается излишне выплаченной и не может быть включена в состав расходов на выплату страхового обеспечения, осуществляемых за счет средств ФСС России, и со стороны ФСС могут поступить претензии по поводу выплаты за одни и те же дни и пособия, и заработной платы. Чтобы избежать претензий по поводу чрезмерного уменьшения страховых взносов, работодателю следует скорректировать сумму, подлежащую перечислению в ФСС России.

Излишне выплаченную сумму пособия работница может вернуть только добровольно, потому что закон не позволяет взыскать с работницы часть пособия по беременности и родам, выплаченную за дни, которыми она не воспользовалась. Ведь в этом случае нет ни счетной ошибки, ни недобросовестности со стороны получателя (ч. 4 ст. 15 Закона № 255-ФЗ). В случае добровольного возврата суммы «декретных» бухгалтер может пересчитать сумму пособия исходя из дней нахождения в отпуске и сторнировать «излишнюю» сумму пособия в месяце досрочного выхода сотрудницы из отпуска. Сумма СТОРНО увеличит в этом месяце платеж в ФСС РФ. В форме-4 ФСС сторнированную сумму пособия необходимо отразить со знаком «минус».

## Бухгалтерский учет

### Пример.

**Сотруднице было начислено пособие по беременности и родам в размере 126 000 руб. = (900 руб. x 140 дн.).**

Начисленное пособие отражаем следующим образом:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА (РУБ.)	ХОЗ. ОПЕРАЦИЯ
69 субсчет «Расчеты с ФСС РФ»	70	126 000	Начислено пособие по беременности и родам
Так как сотрудница обратилась с заявлением о прерывании отпуска по беременности и родам и выходе на работу 27 октября 2014 года, т. е. на 23 календарных дня раньше срока (отпуск заканчивается 18 ноября 2014 года), то сумма пособия по беременности и родам, приходящаяся на неиспользованные дни отпуска, составляет 20 700 руб. = (900 руб. x 23 дн.). На основании приказа руководителя бухгалтер делает следующие проводки:			
69 субсчет «Расчеты с ФСС России»	70	20 700	Сторнирована часть пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемая за счет средств ФСС России
Работница согласилась на зачет пособия за период с 27 октября 2014 года по 18 ноября 2014 года в счет выплаты заработной платы за ноябрь, декабрь 2014 года, равными долями. 10 ноября 2014 года сотруднице начислена зарплата:			
44	70	20 000	Начислена зарплата
70	68 субсчет «Расчеты по НДФЛ»	$2418 = [(20\ 000 - 1400) \times 13\%]$	Удержан НДФЛ с учетом вычета на ребенка
70	51	$7232 = (20\ 000 - 2418 - 10350)$	Перечислена заработная плата за февраль за вычетом части пособия по беременности и родам
Аналогичную операцию необходимо будет повторить и за следующий месяц.			

Сторнированная сумма пособия увеличила платеж по страховым взносам в ФСС РФ на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством за октябрь 2014 года. В форме-4 ФСС за IV квартал 2014 года бухгалтер отразит сторнированную сумму пособия:

- в таблице 1 в строке 15 во втором месяце, так как работница прервала отпуск по беременности и родам в августе;
- в таблице 2 в строке 3.

Приведем фрагменты указанных таблиц.

**Таблица 1. Расчеты по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.**

НАИМЕНОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЯ		КОД СТРОКИ	СУММА
1		2	3
Расходы на цели обязательного социального страхования			
На начало отчетного периода	-		
За последние три месяца отчетного периода	-20 700, 00		
1-й месяц	-20 700,00		
2-й месяц	-		
3-й месяц	-	15	-20 700, 00

**Таблица 2. Расходы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.**

НАИМЕНОВАНИЕ СТАТЕЙ РАСХОДОВ	КОД СТРОКИ	КОЛИЧЕСТВО ДНЕЙ, ВЫПЛАТ, ПОСОБИЙ	РАСХОДЫ	
			всего	в т. ч. за счет средств, финансируемых из федерального бюджета
1	2	3	4	5
Выплата пособий по временной нетрудоспособности (число случаев (_____))	1	-	-	-
из них: по внешнему совместительству (число случаев (_____))	2	-	-	-
по беременности и родам (число случаев (_____ 1 _____))	3	22	- 20 700, 00	-
из них: по внешнему совместительству (число случаев (_____))	4	-	-	-
<...>	11			
Итого (сумма строк 1 + 3 + 5 + 6 + 7 + 10 + 11)	12	x	- 20 700, 00	

Если сотрудница откажется добровольно вернуть излишне выплаченное пособие, то эта сумма утрачивает статус пособия и становится доходом работницы, который облагается НДФЛ и страховыми взносами (ФСС, ПФР, ФФОМС, взносы в ФСС РФ на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).

#### » СОВЕТ АВТОРА

Чтобы избежать претензий по поводу чрезмерного уменьшения страховых взносов, работодателю следует скорректировать сумму, подлежащую перечислению в ФСС России.

Что касается единого налога при УСН, то может возникнуть переплата из-за того, что взносы во внебюджетные фонды включаются в состав расходов при уплате единого налога с объектом «доходы» и уменьшают его (при этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена на сумму указанных в п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ расходов более чем на 50%). После пересчета пособия сумма взносов может увеличиться.

Обойти эти неприятные моменты можно следующими способами:

- во-первых, если сотрудница не желает возвращать пособие за неиспользованные дни отпуска по беременности и родам, то ей можно отказать в досрочном выходе на работу. В подтверждение позиции работодателя ознакомьте сотрудницу с письмом Роструда от 24.05.2013 № 1755-ТЗ;
- во-вторых, можно предложить сотруднице на оставшееся время отпуска по беременности и родам заключить гражданско-правовой договор. В таком случае будет выплачено вознаграждение, которое облагается НДФЛ. Напомним, что вознаграждение по договору подряда облагается НДФЛ и на выплаченную сумму следует начислять только страховые взносы, подлежащие уплате в ПФР и в ФФОМС (п. 2 ч. 3 ст. 9 Закона № 212-ФЗ). При этом варианте пересчитывать пособие не придется. При УСН с объектом «доходы минус расходы» вознаграждение, выплаченное по договору подряда, можно учесть по статье расходов на оплату труда (пп. 6 п. 1 и п. 2 ст. 346.16 и п. 21 ст. 255 НК РФ).

#### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Закон не позволяет взыскать с работницы часть пособия по беременности и родам, выплаченную за дни, которыми она в итоге не воспользовалась.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что работодатель самостоятельно должен принять соответствующее решение. На практике большинство работодателей отказывают сотруднице в досрочном выходе из отпуска по беременности и родам во избежание споров с ФСС.



**Аскерова Р. В.,**  
практикующий юрист

## Компания перечисляет деньги по просьбе работника другому лицу

**Отправить зарплату работника по указанным им реквизитам – дело несложное. Но хорошо ли вы представляете все возможные последствия?**

В ряде случаев работодателю от работника может поступить заявление на удержание определенной суммы из заработной платы последнего и перечисление ее третьим лицам. Причины могут быть различны, например:

- погашение банковского кредита;
- добровольное перечисление алиментов;
- оплата коммунальных услуг;
- плата за обучение и т. д.

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Законодатель допускает возможность перечисления заработной платы работника другому получателю.

Заработная плата – это вознаграждение за труд, которое выплачивается непосредственно работнику, за исключением случаев, когда иной способ выплаты предусматривается федеральным законом или трудовым договором (часть пятая ст. 136 ТК РФ). Также в ст. 5 Конвенции МОТ от 01.07.1949 № 95 «Об охране заработной платы», которая подлежит обязательному соблюдению на территории РФ, предусмотрена возможность выплаты заработной платы не только непосредственно работнику, но и иным способом, если имеется личное согласие на то самого работника. Способы выплаты зарплаты должны быть прописаны либо в правилах внутреннего трудового распорядка, либо в трудовом (коллективном) договоре (части 3, 4, 6 ст. 136 ТК РФ).

Таким образом, законодатель теоретически допускает возможность перечисления заработной платы работника другому получателю. А практически?

### Позиция «за»

Стоит обратить внимание на ст. 137 ТК РФ, в которой установлен закрытый перечень случаев, когда допускается принудительное удержание из заработной платы, а ст. 138 ТК РФ ограничивает их размер. Перечисления по просьбе работника не подпадают под действие данных статей. Работник имеет полное право распоряжаться полученной зарплатой по своему усмотрению (письмо Роструда от 26.09.2012 № ПГ/7156-6-1). Если работник попросил бухгалтерию перечислить причитающуюся ему после обязательных выплат и удержаний сумму заработной платы, компания вправе удовлетворить эту просьбу. Для этого достаточно оформить заявление.

Заявление оформляется в произвольной форме. Однако, во избежание претензий со стороны трудовой инспекции, необходимо грамотно составить заявление. В нем сотрудник должен указать, что он просит именно «перечислять часть зарплаты по соответствующим реквизитам». А вот упоминания об удержании из зарплаты каких-либо сумм надо исключить.

Генеральному директору ООО «Веста»  
Сапронову К. В.  
кассира Сачковой Н. М.

**Заявление.**

Прошу с октября 2014 по ноябрь 2015 года ежемесячно перечислять 3300 рублей из моей заработной платы в банк на погашение задолженности по потребительскому кредиту по следующим реквизитам:

Получатель: «Саратовское ОСБ 8624 г. Саратов»

ИНН 3436008836 КПП 123654892

Банк получателя: «Саратовское ОСБ 8624 г. Саратов»

К/с 30101810100000000647, БИК 041806647

р/с 40702810811020101092

Назначение платежа «Погашение задолженности по кредитному договору 115-у/023 от 01.08.2014 из зарплаты за (месяц) 2014 года Сачковой Н. М. на основании дополнительного соглашения от 25.09.2014 № 22 к трудовому договору от 20.05.2011 № 38/2011».

Обязуюсь за 30 календарных дней до прекращения перечислений по указанным реквизитам сообщить об этом работодателю письменно.

Сачкова САЧКОВА Н. М.

25 сентября 2014 г.

На основании заявления составляется приказ.

Общество с ограниченной ответственностью «Веста»

**Приказ № 158.**

г. Саратов

25 сентября 2014 г.

Разрешить производить перечисление на основании заявления Сачковой Н. М. о ежемесячном перечислении части заработной платы в размере 3300 рублей в банк на погашение задолженности по кредитному договору.

Основание: заявление Сачковой Н. М. от 25.09.2014.

Генеральный директор САПРОНОВ Сапронов К. В.

С приказом ознакомлены:

кассир САЧКОВА Сачкова Н. М.

главный бухгалтер КОТОВА Котова Е. В.

Также рекомендуем заключить дополнительное соглашение к трудовому договору.

**Дополнительное соглашение №22**  
к трудовому договору от 20.05.2011 № 38/2011  
об исполнении обязательств третьим лицом

г. Саратов

25 сентября 2014 г.

Общество с ограниченной ответственностью «Веста», именуемое в дальнейшем «Третье лицо», в лице генерального директора Сапронова К. В., действующего на основании Устава, с одной стороны, и Сачковой Н. М., именуемой в дальнейшем «Должник», с другой стороны, заключили настоящее дополнительное соглашение о нижеследующем:

1. Предмет договора

1.1. Руководствуясь ст. 313 Гражданского кодекса, Должник поручает Третьему лицу производить перечисление своих денежных средств Кредитору – Саратовское ОСБ 8624 г. Саратова согласно кредитному договору 115-у/023 от 01.08.2014.

2. Порядок расчетов

2.1. Третье лицо перечисляет со своего расчетного счета № 40287810102200000022 в Саратовское ОСБ 8624 г. Саратова личные денежные средства Должника, удержанные из его зарплаты, в счет погашения кредита на ссудный счет Должника № 40702810811020101092 в Саратовское ОСБ 8624 г. Саратова.

2.2. Ежемесячная сумма перечисления составляет 3300 рублей.

2.3. Перечисления осуществляются в срок не позднее 5-го числа каждого месяца с 01 октября 2014 г. по 05 ноября 2015 г.

2.4. В поле «Назначение платежа» платежного поручения указывается: «Погашение задолженности по кредитному договору 115-у/023 от 01.08.2014 из зарплаты за (месяц) 2014 года Сачковой Н. М. на основании дополнительного соглашения от 25.09.2014 № 22 к трудовому договору от 20.05.2011 № 38/2011».

2.5. Комиссия банка за перечисление данного платежа удерживается из заработной платы Должника.

3. Обязательства сторон

3.1. Ответственность перед Кредитором в соответствии с кредитным договором от 115-у/023 от 01.08.2014 и законодательством РФ несет Должник.

3.2. Согласно ст. 403 Гражданского кодекса Должник отвечает за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства Третьим лицом, если иное не установлено законодательством РФ.

3.3. Согласно ст. 236 Трудового кодекса ответственность Третьего лица перед Должником наступает в случаях:

3.3.1. Задержки выплаты заработной платы.

3.3.2. Неправильного оформления платежного поручения, в связи с чем платеж не поступил по реквизитам, указанным в п. 2.1 настоящего соглашения.

3.3.3. Нарушения срока перечисления.

3.4. В случае нехватки денежных средств Должника Третье лицо за неполное перечисление денежных средств ответственности не несет. В данном случае Третье лицо обязуется не позднее 3-го числа текущего месяца проинформировать Должника о размере недостающей суммы. Должник обязуется внести наличными недостающую сумму в кассу Третьего лица, после чего Третье лицо осуществляет перевод денежных средств Должника.

4. Срок договора и его досрочное расторжение

4.1. Настоящий договор вступает в силу с момента его подписания Сторонами и действует до исполнения сторонами обязательств по настоящему договору.

<...>

Если вы согласились пойти навстречу работнику, то обязательно предупредите его о том, что работник не выбывает из правоотношений с кредитором. Он остается обязанным до момента погашения всех долгов. Ответственность по исполнению обязательства должника к работодателю не переходит (ст. 403 ГК РФ), в отличие от перевода долга или исполнения поручения.

## Позиция «против»

Однако существует и иная позиция, согласно которой работодатель не вправе удерживать из заработной платы работника определенную сумму для погашения его обязательств даже при наличии заявления работника. Основана данная позиция на том, что ни в ТК РФ, ни в иных федеральных законах нет нормы, которая позволяла бы работодателю удерживать из заработной платы своих работников средства с целью перечисления их на исполнение обязательств, например, по кредитному договору. Поэтому некоторые эксперты полагают, что работодатель не вправе удерживать из заработной платы работника суммы для перечисления коммерческому банку, даже если он сам выражает такое желание.

То обстоятельство, что законодатель допускает исключения из правила о выплате зарплаты непосредственно работнику, не означает, что с согласия работника его заработная плата может быть перечислена любому третьему лицу. Конституционный суд РФ в определении от 21.04.2005 № 143-О указал, что нормы частей 3 и 5 ст. 136 ТК РФ направлены на обеспечение согласования интересов сторон трудового договора при определении правил выплаты заработной платы, на создание условий беспрепятственного ее получения лично работником удобным для него способом и не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права и свободы граждан.

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Просьба о перечислении денег другому лицу может быть вызвана не только добровольным личным желанием работника, но и необходимостью выполнить обязательство.

Для подтверждения исполнения обязанности по выплате заработной платы работодатель должен иметь надлежащим образом оформленные кассовые или платежные документы, четко определяющие, что соответствующая выданная или перечисленная сумма является заработной платой. Платежка с назначением платежа в виде погашения кредита (коммунальных услуг, страховки и т. д.) таковой не является. Если при этом работнику будет выплачена сумма зарплаты за минусом суммы платы по кредиту (коммунальных услуг, страховки и т. д.), это может быть расценено как удержание, запрещенное законом (например, решение Советского районного суда г. Томска от 12.07.2011 № 2-1758/2011). Стоит помнить об ответственности, предусмотренной ст. 5.27 КоАП РФ за нарушение работодателем законодательства о труде.

Во избежание нарушений трудового законодательства и привлечения к ответственности работодатель может отказать работнику в просьбе и рекомендовать самому распорядиться деньгами по своему усмотрению, в том числе направить часть суммы на исполнение обязательств по кредитному договору, на оплату коммунальных услуг, страховки и т. д.

## Мы «за», но тогда работодатель – «платежный агент»

Некоторые юристы придерживаются мнения о возникновении у работодателя функций платежного агента. Даже если оставить в стороне спор о правомерности удержаний из заработной платы работника по его заявлению в случаях, не предусмотренных Трудовым кодексом, иными федеральными законами, для погашения задолженности по кредиту, оплаты коммунальных услуг и прочего, то работодатель сталкивается с другой проблемой. Дело в том, что такое перечисление работодателем части зарплаты сотруднику третьим лицам подпадает под определение перевода денежных средств, содержащееся в ст. 3 Федерального закона от 27.06.2011 № 161-ФЗ. Как следует из закона, деятельность по переводу денег вправе осуществлять лишь банки. Внесение сотрудником после получения полной суммы зарплаты ее части в кассу работодателя для перечисления третьим лицам также недопустимо. Ведь тогда работодатель становится платежным агентом и будет вынужден соблюдать требования Федерального закона от 03.06.2009 № 103-ФЗ.

## Бухгалтерский учет

Любые операции, связанные с удержаниями и платежами из заработной платы работника, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Любые удержания/перечисления из заработка сотрудника, производимые по его распоряжению, не уменьшают базу по НДФЛ (п. 1 ст. 210 НК РФ).

» ПЕРВОИСТОЧНИК

Кредитор обязан принять исполнение обязательства, предложенное за должника третьим лицом.

- Статья 313 *ГК РФ*.

В бухгалтерском учете на основании заявления работника (заработная плата работника составляет 20 000 руб.) о ежемесячном перечислении суммы в размере 3300 рублей из заработной платы в банк на погашение задолженности по потребительскому кредиту будут сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА (РУБ.)	ХОЗ. ОПЕРАЦИЯ
26	70	20 000	Начислена заработная плата
70	68	2600	С заработной платы удержан НДФЛ
70	76	3300	Из зарплаты сотрудника произведено удержание по его письменному заявлению
70	50(51)	14 100	Выплачена заработная плата
76	51	3300	По заявлению работника средства перечислены банку

**Обратите внимание:** банк-кредитор имеет право потребовать от вашего работника письменное уведомление о том, что денежные средства будут поступать от третьего лица, то есть с расчетного счета компании-работодателя. Было бы целесообразно посоветовать работнику направить уведомление в банк-кредитор с указанием третьего лица, которое будет исполнять обязательство. Оно оформляется произвольно.

В кредитный отдел  
Саратовского ОСБ 8624 г. Саратов  
от Сачковой Н. М.,  
заемщика по кредитному договору  
115-у/023 от 01.08.2014

**Уведомление  
об исполнении обязательства третьим лицом**

Настоящим уведомляю Вас о том, что в соответствии со ст. 313 *ГК РФ* и дополнительным соглашением от 25.09.2014 № 22 к трудовому договору от 20.05.2011 № 38/2011 исполнение обязательства по погашению кредита и уплате процентов по кредитному договору 115-у/023 от 01.08.2014 возложено на ООО «Веста» (ИНН 3415647896 / КПП 341501001).

В связи с этим прошу принять от ООО «Веста» предложенное исполнение в виде платежных поручений.

Приложение: копия дополнительного соглашения от 25.09.2014 № 22 к трудовому договору от 20.05.2011 № 38/2011.

САЧКОВА Сачкова Н. М.

25 сентября 2014 г.



**Ключков М. Б.,**  
ведущий юрисконсульт  
ООО «Центральная  
Эксплуатирующая компания»

## Увольнение директора

**Руководитель организации, с одной стороны, обычный работник, а с другой – единоличный исполнительный орган. Поэтому на него распространяются все предусмотренные трудовым законодательством права и обязанности, но с учетом особенностей его статуса.**

Как известно, трудовой договор можно расторгнуть по инициативе работника, по инициативе работодателя и по не зависящим от воли сторон обстоятельствам.

### » ПЕРВОИСТОЧНИК

Физическое лицо, вступившее в трудовые отношения с работодателем, является работником. Трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора, в том числе в результате избрания на должность.

- Статьи 16 и 20 *ТК РФ*.

Единоличный исполнительный орган избирается на должность высшими органами управления (п. 1 ст. 40 Закона об ООО № 14-ФЗ, п. 3 ст. 69 Закона об АО № 208-ФЗ). Следовательно, руководитель организации по отношению к юридическому лицу является работником. Получается, что на руководителя, как и на остальных сотрудников организации, распространяются основные права и свободы, а также гарантии, предоставляемые трудовым законодательством, хотя Трудовой кодекс и предусматривает ряд особенностей в регулировании его труда.

### Увольнение по инициативе работника

По общему правилу, установленному в ст. 80 *ТК РФ*, работник, решив уволиться по собственному желанию, обязан предупредить об этом работодателя в письменной форме не позднее чем за две недели. Однако в отношении руководителя организации действует специальная норма, в соответствии с которой руководитель организации имеет право досрочно расторгнуть трудовой договор, предупредив об этом работодателя (собственника имущества организации, его представителя) в письменной форме не позднее чем за один месяц (ст. 280 *ТК РФ*). Как видно из анализа данной нормы, для увольнения руководителя организации необходимо только его волеизъявление и соблюдение установленных сроков предупреждения об увольнении, при этом согласие на увольнение участников, акционеров общества и иных высших органов управления не требуется.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Увольнение руководителей может осуществляться на общих основаниях, предусмотренных ст.ст. 77, 81, 83 ТК РФ.

Статьей 280 ТК РФ определена только возможность досрочного увольнения руководителя и установлен срок реализации данного права. Следовательно, в остальной части данных правоотношений применяются общие нормы трудового законодательства, установленные в ст. 80 ТК РФ. В частности, следующие нормы: до истечения срока предупреждения об увольнении работник имеет право в любое время отозвать свое заявление. Однако руководитель не сможет отозвать свое заявление об увольнении, если работодатель в письменной форме пригласил другого работника, которому в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами не может быть отказано в заключении трудового договора. Например, в силу части четвертой ст. 64 ТК РФ запрещается отказывать в заключении трудового договора работникам, приглашенным в письменной форме на работу в порядке перевода от другого работодателя, в течение одного месяца со дня увольнения с прежнего места работы;

по истечении срока предупреждения об увольнении работник имеет право прекратить работу. В последний день работы работодатель обязан выдать работнику трудовую книжку, другие документы, связанные с работой, по письменному заявлению работника и произвести с ним окончательный расчет.

Также по соглашению между руководителем и высшими органами управления организации трудовой договор может быть расторгнут и до истечения срока предупреждения об увольнении.

Порядок увольнения по собственному желанию, установленный Трудовым кодексом, описывает идеальный сценарий развития событий. Однако, как показывает практика, иногда не все стороны данных правоотношений заинтересованы в добровольном прекращении трудовых отношений с руководителем организации. К примеру, проблемы могут возникнуть в случае несогласия участников (акционеров) общества с уходом руководителя. Как правило, такое несогласие выражается в полном игнорировании заявления руководителя, и участники общества не принимают решение об избрании нового единоличного исполнительного органа общества.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Увольнение работника по основанию, указанному в п. 2 ст. 278 ТК РФ, может быть вызвано изменением положения собственника имущества организации как участника гражданских правоотношений по причинам, установить исчерпывающий перечень которых заранее невозможно, либо сменой стратегии развития бизнеса, либо необходимостью повышения эффективности управления организацией.

Руководитель представляет интересы юридического лица и действует от его имени, в том числе издает приказы о назначении на должности работников общества, об их переводе и увольнении, применяет меры поощрения и налагает дисциплинарные взыскания. Согласно ст. 84.1 ТК РФ прекращение трудового договора оформляется приказом (распоряжением) работодателя. В день прекращения трудового договора работодатель обязан выдать работнику трудовую книжку, в которую должна быть внесена запись об увольнении. Также днем прекращения трудового договора во всех случаях является последний день работы работника. Следовательно, приказ об увольнении издается самим руководителем либо иным лицом, уполномоченным на осуществление прав и обязанностей работодателя. Эти же лица вносят соответствующую запись в

трудовую книжку (п. 45 Правил ведения и хранения трудовых книжек, утвержденных постановлением Правительства РФ от 16.04.2003 № 225).

Как видно из вышеперечисленных норм, согласие участников в случае увольнения руководителя по собственному желанию не требуется. Однако если участники на момент увольнения не примут решения о назначении нового руководителя, существуют риски. Поскольку руководитель осуществляет руководство оперативной деятельностью юридического лица, принимает ключевые решения и заключает договоры, приносящие прибыль, представляет интересы организации в государственных органах, то он несет ответственность за деятельность юридического лица, вплоть до уголовной. Покинув пост руководителя без решения участников о назначении нового, он рискует быть привлеченным к ответственности за действия или бездействие юридического лица. Во избежание подобных ситуаций руководителю необходимо подстраховаться.

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Юридическое лицо не может осуществлять свою деятельность без директора в силу действующего законодательства.

**Во-первых**, руководителю необходимо заручиться подтверждением своевременного уведомления об увольнении. Для этого нужно направить письма с уведомлением на юридический адрес организации и фактический адрес в случае их расхождения. Также такие письма необходимо направить каждому из участников по месту регистрации и фактическому месту нахождения.

**Во-вторых**, рекомендуем не прекращать исполнять свои трудовые обязанности до урегулирования проблемы.

**В-третьих**, после окончания срока предупреждения об увольнении целесообразно будет обратиться в арбитражный суд с иском к участникам юридического лица об обжаловании бездействия участников. При этом в исковом заявлении необходимо указать требование об увольнении и внесении записи в ЕГРЮЛ о смене единоличного исполнительного органа.

Вышеописанный порядок действий поможет руководителю избежать негативных последствий в сложившейся ситуации.

### Запись в трудовой книжке

На практике часто встречаются ошибки в заполнении трудовой книжки при увольнении руководителя по собственному желанию. А именно: в качестве основания для увольнения указывают ст. 280 ТК РФ. Однако применение данной нормы означало бы необоснованное лишение руководителя гарантий, предоставляемых каждому работнику, когда речь идет о его увольнении по собственному желанию.

### » ПЕРВОИСТОЧНИК

Запись в трудовую книжку об основании и о причине прекращения трудового договора должна производиться в точном соответствии с формулировками Трудового кодекса РФ или иного федерального закона и со ссылкой на соответствующие статью, часть статьи, пункт статьи Трудового кодекса РФ или иного федерального закона.

- Часть пятая ст. 84.1 ТК РФ.

Пунктом 15 Правил ведения и хранения трудовых книжек, изготовления бланков трудовой книжки и обеспечения ими работодателей, утвержденных

постановлением Правительства РФ от 16.04.2003 № 225, установлено, что при прекращении трудового договора по основаниям, предусмотренным ст. 77 ТК РФ, за исключением случаев расторжения трудового договора по инициативе работодателя и по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон (п.п. 4 и 10 части первой ст. 77 ТК РФ), в трудовую книжку вносится запись об увольнении (прекращении трудового договора) со ссылкой на соответствующий пункт части первой указанной статьи. Положения данного пункта также распространяются на руководителей организации.

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

По истечении месяца с даты, указанной в заявлении об увольнении, можно подавать исковое заявление в арбитражный суд об обжаловании бездействия участников совместно с требованием об увольнении по собственному желанию и внесении изменений в ЕГРЮЛ.

Таким образом, при увольнении руководителя по собственному желанию в качестве основания для увольнения следует применять п. 3 части первой ст. 77 ТК РФ. Ссылка на другую статью, в том числе на ст. 280 ТК РФ, является неправильной.

### **Если участники общества не принимают решение об увольнении**

Как вы знаете, при смене директора в налоговый орган подаются форма Р14001 и решение общего собрания учредителей. Однако на практике бывают случаи, что прежний руководитель уже не хочет выполнять свою трудовую функцию, а нового руководителя нет. При этом участники общества устранились от принятия решения.

Безусловно, это серьезно осложняет процесс увольнения и передачи дел. Однако ситуация не является безвыходной.

Как мы уже говорили, для того чтобы уволиться по собственному желанию, генеральный директор обязан как минимум за месяц до дня прекращения работы поставить в известность (уведомить надлежащим образом) участников ООО. Однако в ситуации, когда участники общества не хотят принимать каких-то решений или их местонахождение в настоящий момент неизвестно, рекомендуем по адресам проживания участников, указанным в реестре участников, а также в выписке из ЕГРЮЛ (если они отличаются), направить уведомление о созыве внеочередного общего собрания. В уведомлении необходимо указать дату, время и место проведения общего собрания, а также вопросы повестки собрания (например, увольнение генерального директора общества и назначение нового).

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Факт подачи заявления об увольнении не изменяет объем прав и обязанностей директора – он осуществляет свою трудовую функцию в обычном порядке с целью недопущения блокирования деятельности организации, директором которой он является.

Кроме уведомления в письмо необходимо вложить заявление об увольнении по собственному желанию. Указанные документы направляются по почте с уведомлением о вручении почтовой корреспонденции и описью вложения в письмо. В таком случае письма могут рассматриваться как надлежащее уведомление работодателя об увольнении по собственному желанию.

Каждое лицо, имеющее право участвовать в общем собрании, извещается о проведении общего собрания заказным письмом либо иным способом, предусмотренным уставом общества (п. 1 ст. 36 Закона № 14-ФЗ, п. 1 ст. 52 Закона № 208-ФЗ). В соответствии со ст. 35 Закона № 14-ФЗ генеральный директор имеет право созвать общее собрание участников в любых случаях, когда этого требуют интересы общества. Если в течение срока предупреждения об увольнении претендент на место руководителя не будет найден, то директор имеет право снова созвать общее собрание участников для решения вопроса о возложении обязанностей на другое лицо. По аналогии с подписанием трудового договора между обществом и его генеральным директором (ст. 40 Закона № 14-ФЗ) общее собрание может поручить одному из участников общества принять дела прежнего руководителя, подписав с ним соответствующий акт.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Если принято решение прекратить трудовые отношения с директором при отсутствии виновных действий (бездействия) руководителя, ему выплачивается компенсация.

Если направленные участникам обращения не возымели действия и они отказываются от проведения общего собрания, то в этом случае генеральному директору необходимо руководствоваться положениями Конституции РФ и нормами ТК РФ. В частности, ст. 37 Конституции РФ и ст. 2 ТК РФ закреплен принцип свободы труда. Исходя из ст. 2 ТК РФ принудительный труд запрещен, то есть участники общества не могут отказать директору в праве уволиться по собственному желанию. Общее собрание необходимо лишь для того, чтобы принять его заявление. Учитывая право директора расторгнуть трудовой договор в любое время, бездействие участников является не чем иным, как злоупотреблением правом (п. 27 постановления Пленума ВС РФ от 17.03.2004 № 2 «О применении судами Российской Федерации Трудового кодекса Российской Федерации»).

После истечения срока предупреждения об увольнении генеральный директор может прекратить работу на основании ст. 80 ТК РФ. Прекращение трудового договора, как мы говорили, необходимо лишь оформить приказом (ст. 84.1 ТК РФ), который руководитель подписывает самостоятельно. Кроме того, директор также может сам внести запись об увольнении в свою трудовую книжку согласно п. 45 [Правил](#) ведения и хранения трудовых книжек.

## Сообщение в ЕГРЮЛ

Надо ли бывшему генеральному директору уведомлять налоговую инспекцию о своем увольнении для внесения изменений в сведения, содержащиеся в ЕГРЮЛ? В силу пп. «л» п. 1 и п. 5 ст. 5 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ юридическое лицо обязано уведомить налоговый орган об изменении сведений о своем единоличном исполнительном органе, содержащихся в ЕГРЮЛ. Уведомление налогового органа производится по правилам, изложенным в ст.ст. 17, 18 Закона № 129-ФЗ, путем подачи на государственную регистрацию заявления по форме [Р14001](#), утв. приказом ФНС от 25.01.2012 № ММВ-7-6/25@.

## » ПОЗИЦИЯ СУДА

Увольнение руководителя без выплаты компенсации, если он не совершал виновных действий, дающих основание для его увольнения, является нарушением порядка увольнения. Суд может принять решение о восстановлении уволенного на работе.

- Пункт 4.3 постановления Конституционного суда РФ от 15.03.2005 № 3-П.

Лица, имеющие право подавать заявление на государственную регистрацию, указаны в ст. 9 Федерального закона № 129-ФЗ. С момента прекращения

полномочий генерального директора он утрачивает право действовать от имени общества без доверенности (в том числе подавать заявления в налоговый орган). Аналогичные разъяснения были даны и в решении ВАС РФ от 29.05.2006 № 2817/06.

Если в рассматриваемом случае на должность генерального директора общим собранием не будет избрано новое лицо, то фактически сложится ситуация, при которой в обществе отсутствует орган, имеющий право действовать от имени общества без доверенности, и подавать такое заявление вообще будет никому. Кроме того, форма заявления Р14001 не предполагает уведомления о прекращении полномочий конкретного физического лица в качестве генерального директора, поскольку содержащиеся в заявлении сведения касаются только нового генерального директора. Представление же документа, не соответствующего утвержденной форме, является основанием для отказа в государственной регистрации (пп. «а» п. 1 ст. 23 Закона № 129-ФЗ). Таким образом, у лица, занимающего должность генерального директора, отсутствует возможность обеспечить внесение в ЕГРЮЛ сведений о прекращении своих полномочий. Сведения об указанном лице как о единоличном исполнительном органе общества будут содержаться в государственном реестре до момента внесения обществом в ЕГРЮЛ сведений о новом генеральном директоре.

## » ЕСТЬ МНЕНИЕ

В целях разграничения ответственности между прежним и новым руководителями необходимо осуществить процедуру передачи дел, связанную в том числе с передачей хранящихся у прежнего руководителя организации документов и иных ценностей (например, учредительных и иных документов общества, печати общества и т. п.).

Тем не менее, закон не связывает возникновение и прекращение полномочий единоличного исполнительного органа с внесением соответствующей записи в ЕГРЮЛ (постановления ФАС УО от 30.08.2007 № Ф09-7049/07-С4, ФАС МО от 30.06.2006 № КГ-А40/5953-06-1,2, ФАС ЦО от 14.06.2007 № А08-9756/06-8). Поэтому при прекращении трудового договора с генеральным директором полномочия последнего прекращаются вне зависимости от внесения соответствующих сведений в ЕГРЮЛ.

## Передача дел

Самый главный вопрос при таком «самостоятельном» увольнении: кому передавать дела? Законодательно порядок передачи единоличным исполнительным органом общества документов, связанных с деятельностью общества, при прекращении его полномочий не установлен. В рассматриваемом случае передача новому генеральному директору невозможна, и вопрос о сохранности документов общества следует решать в зависимости от конкретных обстоятельств. В частности, генеральный директор может хранить указанные документы самостоятельно либо до момента прекращения своих полномочий передать их на договорной основе в архивное учреждение, предусмотрев возможность возврата по запросу общества.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Новый руководитель организации вправе попросить провести осмотр помещений, документов или ценностей для подтверждения их наличия.

Кроме того, в соответствии со ст. 35 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате от 11.02.1993 № 4462-I нотариусам предоставлены следующие полномочия:

- удостоверять время предъявления документов;
- принимать в депозит денежные суммы и ценные бумаги;
- принимать на хранение документы.

Согласно ст. 97 Основ нотариус принимает на хранение документы по описи. По просьбе лица нотариус может принять документы без описи, если они упакованы надлежащим образом (упаковка скрепляется печатью нотариуса, подписывается им и лицом, сдавшим документы). В таких случаях нотариус несет ответственность за сохранность упаковки. Сдавшему документы на хранение лицу выдается свидетельство.

Увольняющийся генеральный директор должен сдавать документы на хранение от имени организации. Тогда новый директор впоследствии сможет их забрать.

Материальные ценности, хранящиеся у генерального директора и принадлежащие организации, могут быть сданы в депозит нотариуса, если отсутствует лицо, которое могло бы их принять. В качестве кредитора будет указано соответствующее ООО (ст. 87 Основ).

#### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Трудовой договор с руководителем ООО подписывает от имени общества лицо, председательствующее на общем собрании участников общества, на котором избрано лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа общества, или участник общества, уполномоченный решением общего собрания участников общества. Единственный участник общества самостоятельно подписывает трудовой договор с руководителем.

### Увольнение по ст. 278 ТК РФ

Так же, как и при увольнении руководителя по собственному желанию, Трудовым кодексом предусмотрены дополнительные основания прекращения трудового договора по инициативе участников общества. Так, согласно п. 2 ст. 278 ТК РФ трудовой договор с руководителем организации прекращается в связи с принятием уполномоченным органом юридического лица, либо собственником имущества организации, либо уполномоченным собственником лицом (органом) решения о прекращении договора. Законность увольнения по данному основанию подтверждена практикой Конституционного суда РФ (постановление от 15.03.2005 № 3-П) и объясняется возможностью участников юридического лица более эффективно им управлять.

Как и в случае увольнения рядового сотрудника, при увольнении руководителя действует запрет на увольнение по инициативе работодателя в период временной нетрудоспособности руководителя или его пребывания в отпуске.

#### » ПОЗИЦИЯ СУДА

Отсрочить день расторжения трудового договора по основанию, указанному в п. 2 ст. 278 ТК РФ, могут только два обстоятельства: - нахождение сотрудника на больничном; - его пребывание в отпуске.

- Пункт 50 постановления Пленума ВС РФ от 17.03.2004 № 2.

В случае прекращения трудового договора с руководителем организации по п. 2 ст. 278 ТК РФ при отсутствии виновных действий (бездействия) руководителя ему выплачивается компенсация в размере, определяемом трудовым договором, но не ниже трехкратного среднего месячного заработка. В силу ст. 140 ТК РФ данная

компенсация и другие причитающиеся выплаты при увольнении производятся в день увольнения.

## » ПЕРВОИСТОЧНИК

Если общество не сообщит в регистрирующий орган о смене генерального директора или сделает это позже 3-дневного срока, ее должностным лицам может быть вынесено предупреждение или наложен административный штраф в размере 5000 руб.

- Пункт 3 ст. 14.25 *КоАП РФ*.

Оформление увольнения руководителя происходит в общеустановленном порядке в соответствии со ст. 84.1 ТК РФ. Основанием для издания приказа об увольнении является решение уполномоченного органа.

Запись в трудовой книжке при увольнении по данному основанию должна выглядеть следующим образом:

«Уволен в связи с принятием уполномоченным органом юридического лица решения о прекращении трудового договора, пункт 2 статьи 278 Трудового кодекса Российской Федерации».

### **Несчастный случай**

Сложности при увольнении также могут возникнуть в ситуации, когда единственный участник юридического лица погиб. Получается, что руководитель в данном случае не имеет возможности должным образом уведомить работодателя, собственника имущества организации, его представителя о своем увольнении, как того требует ст. 280 ТК РФ.

Отметим, что трудовым законодательством прямо не урегулирована процедура расторжения трудового договора в данном случае. В ст. 307 ТК РФ регламентирована процедура прекращения трудового договора в случае смерти работодателя – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем. Следовательно, при расторжении трудового договора в данном случае следует руководствоваться общими нормами трудового законодательства.

В соответствии со ст. 1110 ГК РФ имущество умершего (наследство, наследственное имущество) переходит к другим лицам в порядке универсального правопреемства. Однако принять наследство преемники могут только по истечении шести месяцев (ст. 1154 ГК РФ).

Если в составе наследства имеется имущество, требующее не только охраны, но и управления (предприятие, доля в уставном (складочном) капитале хозяйственного товарищества или общества, ценные бумаги, исключительные права и тому подобное), нотариус в соответствии со ст. 1026 ГК РФ в качестве учредителя доверительного управления заключает договор доверительного управления этим имуществом (ст. 1173 ГК РФ). На основании вышеизложенного нотариус должен заключить договор доверительного управления имуществом. В силу ст. 1015 ГК РФ доверительным управляющим может быть любое лицо, назначенное нотариусом.

Следовательно, руководитель организации может направить уведомление об увольнении выбранному нотариусом доверительному управляющему, а если такой не выбран, уведомление направляется нотариусу.



**Левищева Ю. А.,**  
юрисконсульт Кредитного потребительского кооператива  
«Кредитный союз «ВКБ-кредит»

## Аудит трудовых книжек

**Основным документом о трудовой деятельности и трудовом стаже работника является трудовая книжка. Неточности и ошибки, отсутствие в ней обязательных сведений или информации о внесении изменений могут привести к негативным последствиям как для работодателя, так и для работника. Поэтому своевременная проверка правильности хранения и ведения трудовых книжек является немаловажным вопросом.**

Несмотря на то что согласно ст. 66 **ТК РФ** трудовая книжка установленного образца является основным документом о трудовой деятельности и трудовом стаже работника, Правительство России неоднократно возвращается к вопросу об отмене трудовых книжек по причине нецелесообразности их дальнейшего ведения и утраты актуальности. В этом случае возникает обоснованный вопрос: с чем связано такое мнение чиновников? Дело в том, что с введением в системе государственного пенсионного страхования персонифицированного учета трудовая книжка утратила свое основное предназначение – быть источником сведений о трудовом стаже, без которого в советское время невозможно было оформить трудовую пенсию.

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Трудовая книжка установленного образца является основным документом о трудовой деятельности и трудовом стаже работника.

Кроме того, с 2002 г. расчет трудовой пенсии производится исходя не из трудового стажа, а из периода, в течение которого на индивидуальный лицевой счет гражданина в Пенсионном фонде РФ поступали страховые взносы.

Вместе с тем на основании «Перечня документов, необходимых для установления трудовой пенсии и пенсии по государственному пенсионному обеспечению в соответствии с Федеральными законами № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» и «О государственном пенсионном обеспечении в Российской Федерации», утвержденного постановлением Минтруда РФ и ПФР от 27.02.2002 № 16/19па, специалисты Пенсионного фонда РФ при оформлении трудовой пенсии в обязательном порядке запрашивают трудовую книжку.

Требование о предъявлении трудовых книжек при оформлении трудовых пенсий обосновано тем, что пенсионная реформа в России началась лишь в 1997 году. Первым ее шагом стало введение персонифицированного учета, предполагающего обязательную регистрацию граждан в Пенсионном фонде РФ в качестве застрахованных лиц в соответствии с Федеральным законом от 01.04.1996 № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования», в результате чего у всех застрахованных граждан сейчас есть лицевые счета, на которых фиксируется информация о стаже, заработной плате и размерах уплаченных страховых взносов.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Ответственность за организацию работы по ведению, хранению, учету и выдаче трудовых книжек и вкладышей в них возлагается на работодателя.

Единственным источником сведений о трудовом стаже до 01.01.2002 является форма СЗВ-К, представленная далеко не всеми работодателями и не на всех работников. Поэтому на основании п. 6 постановления Правительства РФ от 24.07.2002 № 555 «Об утверждении Правил подсчета и подтверждения страхового стажа для установления трудовых пенсий» трудовая книжка остается основным документом, подтверждающим периоды работы по трудовому договору.

Безусловно, в ближайшее время отмены трудовых книжек, о которой так много говорят, не произойдет. Этому должен предшествовать определенный переходный период. Чтобы избежать нежелательных проблем с подтверждением трудового стажа в дальнейшем, рекомендуем кадровым работникам уже сегодня задуматься о необходимости проведения аудита трудовых книжек работников в компании.

### Процедура проверки трудовых книжек

Первое, что необходимо сделать, прежде чем приступить к самой проверке, – создать комиссию или назначить ответственного за проверку трудовых книжек. Поскольку унифицированной формы приказа или распоряжения законодательством не предусмотрено, составить его можно в произвольной форме.

Общество с ограниченной ответственностью «Литера»

#### Приказ

13.10.2014 № 69-к

г. Иркутск

О создании комиссии по проверке трудовых книжек.

В целях проверки соответствия бланков и записей трудовых книжек требованиям законодательства РФ и выявления возможных нарушений

приказываю:

1. Создать комиссию по проверке трудовых книжек работников ООО «Литера» в следующем составе:

председатель комиссии: Павлов Иван Иванович – начальник отдела кадров;

#### члены комиссии:

Иванова Ольга Сергеевна – ведущий юрист-консультант;  
Паршина Марина Петровна – специалист по кадрам.

2. Комиссии по проверке трудовых книжек работников ООО «Литера»:

2.1. Провести проверку трудовых книжек в полном объеме в срок до 31.10.2014, в том числе:

- соответствие бланков трудовых книжек установленным образцам;
- порядок приобретения и учета организацией трудовых книжек и вкладышей в них, условий хранения;

- наличие документов кадрового делопроизводства ООО «Литера», подтверждающих страховой стаж работников;
- правильность расчета страхового стажа работников;
- соответствие сведений о Ф.И.О., дате рождения работников в трудовых книжках паспортным данным;
- наличие сведений о документах, на основании которых внесена каждая запись о работе, с указанием даты и номера;
- правильность внесения сведений о награждениях;
- отсутствие помарок, неточностей, исправлений, не соответствующих установленным требованиям;
- оформление вкладышей в трудовую книжку (при их наличии) в соответствии с установленными требованиями;
- правильность внесения сведений об изменении наименования организации, реорганизации и т. п.;
- наличие оттисков печатей, удостоверяющих соответствующие записи и исправления в записях;
- правильность указания наименования должностей (работы), специальностей, профессий с указанием квалификации;
- наличие записей об увольнении при прекращении трудового договора со ссылкой на соответствующую статью ТК РФ или иного федерального закона.

2.2. Результаты проверки оформить протоколом.

2.3. В случае выявления в трудовых книжках нарушений или сомнительных для подтверждения страхового стажа периодов уведомить работников о необходимости исправлений или получения подтверждающих данный стаж документов.

Директор САШКОВ А. А. Сашков

Далее выявляем в организации лицо, ответственное за организацию работы по ведению, хранению, учету и выдаче трудовых книжек и вкладышей. Так как мы проводим внутренний аудит самостоятельно, то, конечно же, знаем, кто и за что у нас отвечает. Однако одного знания недостаточно, необходимо наличие соответствующих документов.

#### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

В настоящее время в обороте используются трудовые книжки образца 2003 г., форма которых утверждена постановлением Правительства РФ № 225.

По общему правилу таковым лицом является руководитель организации (п. 45 постановления № 225). Однако руководитель вправе возложить данную обязанность на специальное уполномоченное лицо. Назначение осуществляется по приказу (распоряжению) руководителя организации или индивидуального предпринимателя. Если же такое лицо не назначено, ответственность возлагается на руководителя организации, индивидуального предпринимателя. Приказ о назначении ответственного за ведение, хранение, учет и выдачу трудовых книжек может выглядеть следующим образом:

Общество с ограниченной ответственностью «Литера»

**Приказ**

09.01.2014 № 10

г. Иркутск

О назначении лица, ответственного за покупку, ведение, хранение, учет и выдачу трудовых книжек и вкладышей в них.

В соответствии с п. 45 Правил ведения и хранения трудовых книжек, изготовления бланков трудовой книжки и обеспечения ими работодателей, утвержденных постановлением Правительства РФ от 16.04.2003 № 225,

приказываю:

1. Назначить с 09.01.2014 ответственным за покупку, ведение, хранение, учет и выдачу трудовых книжек и вкладышей в них инспектора по кадрам Власову Т. В.
2. В период временного отсутствия Власовой Т. В. ответственной за ведение, хранение и выдачу трудовых книжек назначается руководитель отдела кадров Жаркова Е. Д.
3. Контроль исполнения приказа оставляю за собой.

Директор САШКОВ Сашков А. А.

С приказом ознакомлены:

руководитель отдела кадров ЖАРКОВА Жаркова Е. Д.

инспектор по кадрам ВЛАСОВА Власова Т. В.

Далее переходим непосредственно к проверке трудовых книжек. При проверке трудовых книжек необходимо обратить внимание на следующие моменты:

- соответствие бланка трудовой книжки установленному образцу;
- порядок приобретения и учета организацией трудовых книжек и вкладышей к ним, условий хранения;
- наличие документов, подтверждающих страховой стаж работников;
- правильность расчета страхового стажа работников;
- соответствие сведений о Ф.И.О., дате рождения работников в трудовых книжках паспортным данным;
- соответствие записей в трудовых книжках формулировкам приказов (распоряжений). Наличие сведений о документах, на основании которых внесена каждая запись о работе, с указанием даты и номера. Правильность внесения сведений о награждениях;
- отсутствие помарок, неточностей, исправлений, не соответствующих установленным требованиям;
- оформление вкладышей в трудовую книжку (при их наличии) в соответствии с установленными требованиями;
- правильность внесения сведений об изменении наименования организации, реорганизации и т. п.;
- наличие оттисков печатей, удостоверяющих соответствующие записи и исправления в записях;

- правильность указания наименования должностей (работы), специальностей, профессий с указанием квалификации;
- наличие записей об увольнении при прекращении трудового договора со ссылкой на соответствующие статьи ТК РФ, иных федеральных законов.

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

В отношении вкладышей в трудовую книжку действуют те же правила, что и для трудовых книжек.

При оформлении трудовых пенсий в Пенсионном фонде РФ трудовые книжки тщательно изучаются. В связи с этим наличие неточностей и ошибок в заполнении, отсутствие необходимых сведений и печатей зачастую служит причиной нехватки оснований для подтверждения стажа граждан, в результате чего возникает необходимость представления дополнительных документов.

### » ПОЗИЦИЯ РОСТРУДА

Оформляя новую трудовую книжку, в нее можно внести сведения об общем и(или) непрерывном стаже работы сотрудника суммарно, без уточнения работодателей, периодов и должностей, подтвержденных соответствующими документами.

- Письмо от 30.04.2008 № 1026-6.

Постановлением Правительства № 555 определено, что при отсутствии трудовой книжки, а также если в ней содержатся неправильные и неточные сведения либо отсутствуют записи об отдельных периодах работы, для подтверждения периодов работы принимаются:

- письменные трудовые договоры, оформленные в соответствии с трудовым законодательством, действовавшим на день возникновения данных правоотношений;
- справки, выдаваемые работодателями или соответствующими государственными (муниципальными) органами;
- выписки из приказов;
- лицевые счета и ведомости на выдачу заработной платы.

Кроме того, в качестве подтверждающих документов можно использовать иные документы (военный билет, выписку из индивидуального лицевого счета гражданина, предоставленную территориальным органом ПФР, и т. д.).

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

При выявлении несоответствия трудовой книжки установленной форме на момент приема на работу сотруднику можно оформить на основании его письменного заявления новую трудовую книжку или направить к предыдущему работодателю для оформления дубликата.

Однако, как показывает практика, нередки случаи, когда граждане не могут восстановить свои периоды работы дополнительными документами по различным причинам: утрата документов работодателями, ликвидация работодателей, отсутствие необходимых документов в архивных учреждениях. Поэтому крайне важной задачей сотрудников кадровых служб является проверка трудовых книжек на соответствие их правилам нормативных правовых актов и исправление допущенных при заполнении ошибок.

### **На что следует обратить внимание при проверке соответствия трудовой книжки установленному образцу?**

Во-первых, форма бланка должна соответствовать той форме, которая действовала на момент оформления трудовых отношений с работником. Во-вторых, бланк должен быть отпечатан в типографии. В-третьих, нумерация страниц не должна быть нарушена. В-четвертых, серия и номер должны быть одинаковыми на каждой странице.

## Как исправить выявленные ошибки на титульном листе?

В случае выявления неправильной или неточной записи в трудовой книжке исправление ее производится по месту работы, где была внесена соответствующая запись, либо работодателем по новому месту работы на основании официального документа работодателя, допустившего ошибку. Работодатель обязан в этом случае оказать работнику при его обращении необходимую помощь (п. 27 постановления № 225).

Способ исправления ошибки будет зависеть от того, кем была допущена ошибка (к примеру, ошибка может быть допущена бывшим работодателем), и возможности ее исправления.

### » ПЕРВОИСТОЧНИК

В случае отсутствия у лица, поступающего на работу, трудовой книжки в связи с ее утратой, повреждением или по иной причине работодатель обязан по письменному заявлению этого лица (с указанием причины отсутствия трудовой книжки) оформить новую трудовую книжку.

Часть пятая ст. 65 ТК РФ.

**Вариант 1.** Ошибка допущена действующим работодателем. При внутренней проверке трудовых книжек обнаружена ошибка в дате рождения. В данной ситуации работнику кадровой службы необходимо зачеркнуть одной чертой прежнюю запись и внести новую (п. 23 Инструкции № 69). Далее на внутренней стороне обложки трудовой книжки внести запись следующего содержания:

При написании даты рождения допущена ошибка. Запись «06.11.1988» изменена на «06.11.1989» на основании паспорта, серия 18 09 номер 654789, выданного УФМС г. Иркутска.

Запись должна быть заверена подписью руководителя организации или уполномоченного лица и скреплена печатью.

**Вариант 2.** Ошибка допущена предыдущим работодателем. Согласно п. 27 Правил в случае выявления неправильной или неточной записи в трудовой книжке исправление ее производится по месту работы, где была внесена соответствующая запись, либо работодателем по новому месту работы на основании официального документа работодателя, допустившего ошибку. Работодатель обязан в этом случае оказать работнику при его обращении необходимую помощь.

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Если данные в трудовой книжке не совпадают с данными паспорта даже в одной букве, при оформлении трудовой пенсии это может вызвать сомнение в принадлежности трудовой книжки фактическому владельцу.

Однако иногда обратиться к предыдущему работодателю достаточно затруднительно по объективным причинам. Например, предыдущий работодатель находится в другом городе, реорганизован или вовсе ликвидирован. В случае, когда предыдущий работодатель находится в другом городе, работник может обратиться к нему с письменным запросом на дачу разрешения исправить ошибку. На основании такого разрешения действующий работодатель может исправить ошибку вышеописанным способом. В случае реорганизации работнику необходимо заручиться справкой о прошедшей реорганизации. А вот в случае ликвидации предыдущего работодателя процедура усложняется. В данном случае работнику необходимо обратиться в суд в порядке особого производства для установления принадлежности ему этой трудовой книжки (гл. 28 ГПК РФ). На основании положительного судебного решения действующий работодатель вносит необходимые исправления. На внутренней стороне обложки трудовой книжки необходимо внести запись со ссылкой на паспорт и судебное решение.

## Как исправить выявленные ошибки в разделе «Сведения о работе»?

Процедура исправления ошибок в сведениях о работе отличается от процедуры исправления ошибок на титульном листе. Так, в соответствии с п. 30 постановления № 225 в разделах трудовой книжки, содержащих сведения о работе или сведения о награждении, зачеркивание неточных или неправильных записей не допускается.

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Принимая трудовую книжку для рассмотрения, специалисты ПФР в обязательном порядке проверяют все записи в ней. При возникновении сомнений по каким-либо вопросам, в том числе и по надлежащему оформлению трудовых книжек и вкладышей в них, ПФР вправе требовать от граждан документы о стаже, необходимые для назначения пенсии.

В соответствии с п. 1.2 Инструкции № 69 при необходимости изменения конкретной записи о приеме на работу в разделе «Сведения о работе» после соответствующей последней в данном разделе записи указывается последующий порядковый номер, дата внесения записи, в графе 3 делается запись: «Запись за номером таким-то недействительна». После этого производится правильная запись: «Принят по такой-то профессии (должности)» и в графе 4 повторяется дата и номер приказа (распоряжения) или иного решения работодателя, запись из которого неправильно внесена в трудовую книжку, либо указывается дата и номер приказа (распоряжения) или иного решения работодателя, на основании которого вносится правильная запись.

#### Пример 1.

**Работник принят в организацию на должность кладовщика. Однако в трудовой книжке ему ошибочно записали «сторож». Как правильно внести исправления?**

№ ЗАПИСИ	ДАТА			СВЕДЕНИЯ О ПРИЕМЕ НА РАБОТУ, ПЕРЕВОДЕ НА ДРУГУЮ ПОСТОЯННУЮ РАБОТУ, КВАЛИФИКАЦИИ, УВОЛЬНЕНИИ (С УКАЗАНИЕМ ПРИЧИН И ССЫЛКОЙ НА СТАТЬЮ, ПУНКТ ЗАКОНА)	НАИМЕНОВАНИЕ, ДАТА И НОМЕР ДОКУМЕНТА, НА ОСНОВАНИИ КОТОРОГО ВНЕСЕНА ЗАПИСЬ
	число	месяц	год		
1	2			3	4
3	09	01	2014	Общество с ограниченной ответственностью «Литера» (ООО «Литера»)	
				Принят на должность «сторож»	Приказ от 09.01.2014
					№ 10-к
4	09	01	2014	Запись за номером 3 недействительна	Приказ от 09.01.2014
				Принят на должность кладовщика	№ 10-к

#### Пример 2.

**Предыдущий работодатель допустил ошибку в разделе «Сведения о работе» – неправильно указал должность. Вместе с тем новый работодатель уже внес запись о приеме на работу. Как правильно внести исправления?**

В инструкции № 69 указано, что запись о признании записи недействительной вносится после соответствующей последней в данном разделе. Однако, по нашему мнению, такая запись может быть внесена в любой момент, в том числе и после других записей. Как отмечалось ранее, исправление неправильной записи производится по месту работы, где была внесена соответствующая запись, либо работодателем по новому месту работы на основании официального документа работодателя, допустившего ошибку. Следовательно, исправить такую запись возможно двумя способами.

**1-й способ** – отправить работника за официальным запросом к предыдущему работодателю. Например, если ошибка была допущена в наименовании должности, у предыдущего работодателя необходимо запросить справку о наименовании должности с приложением копии приказа о приеме на работу.

**2-й способ** – выдать трудовую книжку работнику на руки, для того чтобы он обратился к предыдущему работодателю с заявлением о внесении изменений в трудовую книжку. Однако данный способ связан с определенными рисками, поскольку единственный случай получения работником трудовой книжки на руки – это увольнение (п. 41 постановления № 225, часть четвертая ст. 84.1 ТК РФ). В случае утери работником трудовой книжки ответственность будет лежать на работодателе. Поэтому мы рекомендуем использовать на практике 1-й способ.

#### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Если организация, допустившая ошибку или неточность в трудовой книжке, ликвидирована, подтверждающие документы следует запрашивать из архивов; если реорганизована – обязательно наличие подтверждающей этот факт справки от правопреемника.

### Трудовая книжка пришла в негодность

При проверке трудовых книжек может обнаружиться, что некоторые трудовые книжки пришли в негодность. В данном случае работодателю необходимо позаботиться об оформлении дубликатов таких трудовых книжек. Если трудовая книжка пришла в негодность, работник должен обратиться к работодателю с заявлением о выдаче дубликата. Обязанность по выдаче дубликата закреплена в п. 33 постановления № 225, в соответствии с которым, если трудовая книжка или вкладыш к ней пришли в негодность, то работодатель по последнему месту работы выдает работнику дубликат. Титульный лист дубликата заполняется в общеустановленном порядке. При этом в правом верхнем углу первой страницы дубликата трудовой книжки делается надпись: «Дубликат». На первой странице (титульном листе) прежней трудовой книжки пишется: «Взамен выдан дубликат» с указанием его серии и номера. В дубликат переносят записи в точном соответствии со сведениями, указанными в оригинале.

Не забудьте в дубликате отразить сведения (п. 34 постановления № 225):

- об общем и(или) непрерывном стаже работы работника до поступления к данному работодателю, подтвержденном соответствующими документами;
- о работе и награждении (поощрении), которые вносились в трудовую книжку по последнему месту работы.

#### » ПЕРВОИСТОЧНИК

Прежде всего вносится запись об общем и непрерывном трудовом стаже работника, подтвержденном соответствующими документами. Общий стаж работы записывается суммарно, то есть указывается общее количество лет, месяцев, дней работы без уточнения, у какого работодателя, в какие периоды времени и на каких должностях работал в прошлом владелец трудовой книжки.

- Пункт 7.2 Инструкции № 69.

После этого общий и непрерывный трудовой стаж работы, подтвержденный надлежаще оформленными документами, записывается по отдельным периодам работы.

№ ЗАПИСИ	ДАТА			СВЕДЕНИЯ О ПРИЕМЕ НА РАБОТУ, ПЕРЕВОДЕ НА ДРУГУЮ ПОСТОЯННУЮ РАБОТУ, КВАЛИФИКАЦИИ, УВОЛЬНЕНИИ (С УКАЗАНИЕМ ПРИЧИН И ССЫЛКОЙ НА СТАТЬЮ, ПУНКТ ЗАКОНА)	НАИМЕНОВАНИЕ, ДАТА И НОМЕР ДОКУМЕНТА, НА ОСНОВАНИИ КОТОРОГО ВНЕСЕНА ЗАПИСЬ
	число	месяц	год		
1	2			3	4
				Общий трудовой стаж составил 2 года 10 дней	
1	10	01	2013	Принят в общество с ограниченной ответственностью «Дождь» сторожем	Справка ООО «Дождь» от 01.10.2014
2	27	12	2013	Трудовой договор расторгнут по инициативе работника, пункт 3 части первой статьи 77 Трудового кодекса Российской Федерации	Справка ООО «Дождь» от 01.10.2014
3	28	12	2013	Принят в общество с ограниченной ответственностью «Литера» кладовщиком	Приказ от 28.12.2013 № 36-п

### Если трудовая книжка утеряна

В соответствии с п. 31 постановления № 225 лицо, утратившее трудовую книжку, обязано немедленно заявить об этом работодателю по последнему месту работы. Работодатель выдает работнику дубликат трудовой книжки не позднее 15 дней со дня подачи работником заявления. Форма такого заявления может выглядеть следующим образом:

Генеральному директору ООО «Литера»  
Сашкову А. А.  
от кладовщика Степанова В. В.

#### Заявление

о выдаче дубликата трудовой книжки в связи с ее утратой.

В связи с утратой трудовой книжки на основании п. 31 Правил ведения и хранения трудовых книжек, утвержденных постановлением Правительства РФ от 16.04.2003 № 225, прошу выдать мне дубликат трудовой книжки.

СТЕПАНОВ В. В. Степанов

15.10.2014



**Шестакова Е. В.,**  
к.ю.н., генеральный директор  
ООО «Актуальный менеджмент»

## Перевод с понижением в должности

**Каждый сотрудник мечтает сделать хорошую карьеру. Однако на практике встречаются случаи, когда работнику приходится отступать от своих карьерных планов и опускаться на ступеньку, а то и на две вниз по карьерной лестнице. Причин этому может быть множество, но во всех случаях перевод с понижением должен быть правильно оформлен.**

Перевод на более низкую должность может осуществляться как при наличии согласия работника, так и без такового.

### Перевод с согласия работника

К таким переводам можно отнести:

- предложение работнику работы по другой специальности с понижением в должности, которая более интересна работнику;
- предложение работнику работы по той же специальности с понижением в должности и одновременным повышением должностного оклада;
- реорганизация компании;
- реорганизация структурного подразделения;
- сокращение штата или численности компании;
- перевод к другому работодателю с понижением в должности;
- приостановление необходимого права, например, если водителя лишили водительских прав.

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Во всех случаях понижения в должности данное перемещение производится путем перевода сотрудника.

При переводе работника на более низкую должность следует руководствоваться положениями ст. 72.1 [ТК РФ](#), согласно которой перевод на другую работу – постоянное или временное изменение трудовой функции работника или структурного подразделения, в котором работает сотрудник (если структурное подразделение было указано в трудовом договоре). Перевод на другую работу допускается только с письменного согласия работника. Аналогичной позиции придерживается судебная практика (см., например, определение Московского городского суда от 17.08.2010 № 33-22420).

Алгоритм перевода по согласию работника может быть следующим:

1. Работодатель направляет работнику уведомление о переводе на другую должность.

Общество с ограниченной ответственностью «Прогресс»

**УВЕДОМЛЕНИЕ № 2 от 01.11.2014  
водителя первой категории Осипенко Ивана Андреевича  
о переводе на другую должность**

Уважаемый Иван Андреевич!

В связи с лишением Вас права на управление автотранспортным средством на 1,5 года (за управление транспортным средством в состоянии алкогольного опьянения, постановление судьи от 28.10.2014 № 1879-10) с 30 октября 2014 г. Вы не можете исполнять обязанности водителя первой категории с должностным окладом 35 000 рублей, предусмотренные трудовым договором от 15.08.2012 № 34/кад.

Руководствуясь ст. 76 ТК РФ, в связи с приостановлением действия специального права (права на управление автомобилем) предлагаю Вам перевод на другую должность.

По состоянию на 30 октября 2014 г. в штатном расписании ООО «Прогресс» имеется вакансия неквалифицированного рабочего транспортного цеха с должностным окладом 20 000 рублей в месяц.

О своем решении прошу поставить отметку на втором экземпляре уведомления и вернуть в отдел кадров.

В случае отказа от перевода на другую работу Вы будете уволены по п. 9 части первой ст. 83 Трудового кодекса Российской Федерации.

Генеральный директор ООО «Прогресс» ПОПОВ А. В. Попов

Со списком вакантных должностей ознакомлен: ОСИПЕНКО И. А. Осипенко

01.11.2014

2. Работник пишет заявление о согласии на перевод на другую должность. Как мы уже говорили, согласие работника на перевод на другую должность по общему правилу является обязательным. Однако законодательство не устанавливает требований к оформлению согласия на перевод. Поэтому такое согласие лучше всего оформить в виде заявления от работника.

Генеральному директору  
ООО «Прогресс»  
А. В. Попову  
водителя первой категории  
И. А. Осипенко

**ЗАЯВЛЕНИЕ.**

Прошу перевести меня с 01 ноября 2014 года на должность неквалифицированного рабочего транспортного цеха с должностным окладом 20 000 рублей в месяц.

Водитель первой категории ОСИПЕНКО И. А. Осипенко

3. На следующем этапе необходимо внести изменения в трудовой договор. Согласно трудовому законодательству при достигнутой договоренности сторон о переводе заключается дополнительное соглашение к трудовому договору.

4. Не забывайте издать приказ о переводе. Можно воспользоваться унифицированной формой № Т-5 (утв. постановлением Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1).

5. Сведения о переводе на другую постоянную работу вносятся в трудовую книжку. Запись о переводе делается на основании приказа работодателя не позднее недельного срока и должна точно соответствовать тексту приказа. Приведем пример такой записи.

№ ЗАПИСИ	ДАТА			СВЕДЕНИЯ О ПРИЕМЕ НА РАБОТУ, ПЕРЕВОДЕ НА ДРУГУЮ ПОСТОЯННУЮ РАБОТУ, КВАЛИФИКАЦИИ, УВОЛЬНЕНИИ (С УКАЗАНИЕМ ПРИЧИН И ССЫЛКОЙ НА СТАТЬЮ, ПУНКТ ЗАКОНА)	НАИМЕНОВАНИЕ, ДАТА И НОМЕР ДОКУМЕНТА, НА ОСНОВАНИИ КОТОРОГО ВНЕСЕНА ЗАПИСЬ
	число	месяц	год		
1	2			3	4
				Общество с ограниченной ответственностью «Прогресс»	
4	15	08	2012	Принят в транспортный цех на должность водителя 1-й категории	Приказ от 15.08.2012 № 18-к
5	01	11	2014	Переведен на должность неквалифицированного рабочего транспортного цеха	Приказ от 01.11.2014 № 4-п

6. С записью о переводе работодатель обязан ознакомить работника под роспись в его личной карточке, в которой повторяется запись, внесенная в трудовую книжку.

### Перевод без согласия работника

Однако на практике ситуации, когда работник согласен на перевод на другую должность, встречаются не очень часто, ведь работники не всегда в добровольном порядке готовы пойти на пониженную должность. И причин этому несколько: снижение заработной платы на более низкой должности; менее престижная работа; наличие соответствующей записи в трудовой книжке. Поэтому в определенных случаях допускается перевод без согласия работника. Чаще всего такой перевод носит временный характер на срок до одного месяца. Согласно части второй ст. 72.2 ТК РФ при катастрофе природного или техногенного характера, производственной аварии, несчастном случае на производстве, пожаре, наводнении, голоде, землетрясении, эпидемии или эпизоотии и в любых исключительных случаях, ставящих под угрозу жизнь или нормальные жизненные условия всего населения или его части, работник может быть переведен без его согласия на срок до одного месяца на не обусловленную трудовым договором работу у того же работодателя для предотвращения указанных случаев или устранения их последствий. В соответствии с частью третьей ст. 72.2 ТК РФ перевод работника на аналогичных условиях допускается также в случаях простоя (временной приостановки работы по причинам экономического, технологического, технического или организационного характера), необходимости предотвращения уничтожения или порчи имущества либо замещения временно отсутствующего работника.

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Перевод на основании полученного от работника заявления соответствует порядку, установленному законом.

Однако перевод без согласия работника может носить и постоянный характер:

- в связи с применением дисциплинарного взыскания;
- вынужденный перевод по медицинским показаниям;
- по результатам аттестации работников.

### **Алгоритм перевода с понижением в должности в связи с применением дисциплинарного взыскания**

1. Наложение дисциплинарного взыскания. На этом этапе самое главное – соблюдать положения ст.ст. 192 и 193 ТК РФ. При этом привлечение к дисциплинарной ответственности не отражается в трудовой книжке. А вот в случае перевода на нижестоящую должность этот факт должен быть отражен в трудовой книжке.

## » ВАЖНО В РАБОТЕ

Факт, что заработная плата после перевода значительно снизилась, не может служить безусловным основанием для признания перевода незаконным, поскольку данное обстоятельство само по себе не свидетельствует о вынужденном характере написания заявления о переводе.

2. Далее необходимо уведомить работника о переводе на нижестоящую должность. Подобное уведомление составляется в произвольной форме. Следует обратить внимание, что понижение в должности возможно для отдельных категорий работников, для которых действуют федеральные законы, уставы и положения о дисциплине. В этих нормативных актах может упоминаться перевод на нижестоящую должность в порядке дисциплинарного взыскания. В случае судебного разбирательства работодатель должен доказать наличие обстоятельств, с которыми закон связывает возможность перевода на нижестоящую должность (постановление Пленума Верховного суда РФ от 17.03.2004 № 2).

3. Вносим изменения в трудовой договор.

4. Издаем приказ о переводе.

5. Сведения о переводе на другую постоянную работу вносятся в трудовую книжку. С записью о переводе работодатель обязан ознакомить работника под роспись в его личной карточке, в которой повторяется запись, внесенная в трудовую книжку.

## » ПОЗИЦИЯ СУДА

Работодатель не вправе требовать от работника выполнения работы, не обусловленной трудовым договором, кроме случаев, предусмотренных ТК РФ и иными федеральными законами, а также переводить работника на другую работу (постоянную или временную) без его письменного согласия, за исключением случаев, предусмотренных частями второй и третьей ст. 72.2 ТК РФ.

Пункт 16 постановления Пленума Верховного суда РФ от 17.03.2004 № 2.

В целом перевод работника на нижестоящую должность в связи с дисциплинарным взысканием является очень рискованным для работодателя, поскольку такой перевод не предусмотрен в качестве дисциплинарного взыскания.

## Алгоритм перевода в случае проблем со здоровьем работника

Менее рискованным будет вынужденный перевод по медпоказаниям, ведь фактически инициатором перевода в этом случае будет выступать сам работник. Согласно ст. 73 ТК РФ, если работник нуждается в переводе на другую работу в соответствии с медицинским заключением, работодатель обязан перевести его на другую имеющуюся у работодателя работу, не противопоказанную работнику по состоянию здоровья.

Однако следует **обратить внимание**, что если в переводе по медицинским показаниям нуждаются сотрудники, занимающие руководящие должности (руководитель организации, его заместитель или главный бухгалтер), то при их отказе от перевода трудовой договор прекращается независимо от срока необходимого перевода. Альтернативой увольнения в данном случае является отстранение таких сотрудников от работы без сохранения зарплаты на срок, определяемый соглашением сторон (часть четвертая ст. 73 ТК РФ).

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

После получения от работника заявления о переводе с ним необходимо заключить дополнительное соглашение к трудовому договору и издать соответствующий приказ о переводе.

1. Работник представляет медицинское заключение о необходимости перевода на другую должность. Обратите внимание: больничный лист не является основанием для перевода на нижестоящую должность.
2. Установление вида перевода. По медицинским показаниям перевод может быть временным (на срок до четырех месяцев) или постоянным. Если сотрудник, в соответствии с медицинским заключением нуждающийся во временном переводе на другую работу на срок до четырех месяцев, отказывается от перевода либо соответствующая работа у работодателя отсутствует, то последний обязан на весь указанный в медицинском заключении срок отстранить сотрудника от работы с сохранением места работы (должности).
3. Работодатель должен в письменном виде уведомить работника о переводе и предложить ему вакансии согласно штатному расписанию.
4. Работник в письменной форме соглашается на перевод.

Далее процедура повторяется по аналогии с вышеописанными ситуациями.

## Перевод по результатам аттестации

Еще одним основанием для перевода без согласия работника является случай проведения аттестации, если работник не соответствует занимаемой должности.

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

После того как аттестационная комиссия принимает решение о несоответствии работника занимаемой должности, а руководитель предприятия решает уволить сотрудника по п. 3 части первой ст. 81 ТК РФ, работодатель должен предложить ему сначала перевод на другую работу и только в случае отказа от перевода – уволить по названному основанию.

Если работник не прошел аттестацию, его можно уволить. Однако в некоторых случаях, даже если работник не прошел аттестацию, его уволить нельзя, но можно перевести на нижестоящую должность (Кассационное определение Верховного суда Республики Дагестан от 18.03.2011 № 33-778/2011). К таким работникам относятся:

- беременные женщины;
- женщины, имеющие ребенка в возрасте до трех лет;
- одинокие матери, воспитывающие ребенка в возрасте до 14 лет (ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет);
- отцы, воспитывающие без матери ребенка в возрасте до 14 лет (ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет), либо опекуны, попечители детей указанного возраста;
- родитель (опекун, попечитель), который является единственным кормильцем ребенка до трех лет в семье с тремя и более детьми до 14 лет или ребенка-инвалида до 18 лет, если другой родитель (опекун, попечитель) не работает.

### » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Если суд установит неправомерность аттестации, ее итогов или же процедуры проведения, то перевод с понижением может быть признан незаконным.

Алгоритм во многом схож с другими случаями перевода на нижестоящую должность, поэтому данный вопрос мы не будем рассматривать подробно. А вот вопрос начисления заработной платы заслуживает особого внимания.

### Как решается вопрос с заработной платой?

В случае понижения в должности вопрос с заработной платой может решаться по-разному.

**Во-первых**, не обязательно у работника заработная плата будет меньше. Перевод на более низкую должность может предусматривать и большую заработную плату. Например, такие случаи встречаются, если в компании осуществляются мероприятия по сокращению штата или численности и сокращаются именно руководящие должности, при этом за счет сокращения численности заработная плата возрастает. Вторым вариантом повышения заработной платы является случай, когда работник переходит на нижестоящую должность в другой отдел, например, если работа по другому направлению ему нравится больше и работодатель готов его перевести. Однако согласно ст. 22 Трудового кодекса РФ работодатель обязан обеспечивать работникам равную оплату за труд равной ценности.

### » ВАЖНО В РАБОТЕ

Если результаты аттестации выявили несоответствие работника занимаемой должности, то, уменьшая ему уже установленную заработную плату, работодатель действует незаконно. Точно так же нельзя понижать зарплату и сотруднику, некомпетентность которого установлена иными способами.

**Во-вторых**, заработная плата может быть сохранена на прежнем уровне. Этот случай встречается, если сохранение заработной платы предусмотрено законодательно. Так, согласно ст. 182 ТК РФ при переводе работника на нижеоплачиваемую работу за ним сохраняется средний заработок по прежней работе в течение одного месяца со дня перевода, а при переводе в связи с трудовым увечьем, профессиональным заболеванием или иным повреждением здоровья, связанным с работой, – до установления стойкой утраты профессиональной трудоспособности либо до выздоровления работника.

Кроме того, по медицинским показаниям при переводе беременным работницам должны быть снижены нормы выработки или обслуживания либо их необходимо перевести на другую работу, исключая воздействие неблагоприятных производственных факторов. При этом средний заработок по прежней работе сохраняется. Даже если подходящая работа отсутствует, сотрудница временно освобождается от своих прежних обязанностей до предоставления ей работы, исключая воздействие неблагоприятных производственных факторов. За работницей также сохраняется средний заработок за все пропущенные рабочие дни (часть первая ст. 254 ТК РФ).

**Третьим вариантом** является перевод работника на нижестоящую должность во время простоя. Согласно ст. 157 ТК РФ время простоя по вине работодателя оплачивается в размере не менее двух третей средней заработной платы работника.

**Четвертым вариантом** является вариант снижения заработной платы. Но стоит помнить, что работник должен быть согласен не только на понижение должности, но и на снижение заработной платы. Ведь заработная плата является неотъемлемой частью трудового договора. В этом случае необходимо составить дополнительное соглашение к трудовому договору, подписанное обеими сторонами (ст. 72 ТК РФ).

## » ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Согласно требованиям законодательства и внутренних локальных актов аттестации временно не подлежат некоторые категории работников, в том числе женщины, непосредственно находящиеся в отпуске по беременности и родам или отпуске по уходу за ребенком.

В заключение необходимо отметить, что от понижения в должности не застрахован никто, тем более сегодня, когда в условиях санкций многие работодатели должны сокращать расходы и вынуждены переводить работников на менее оплачиваемую работу. Однако часто шаг назад – это путь к чему-то новому. Но, оформляя понижение в должности, важно помнить об алгоритме действий и правильности заполнения документов. От этого зависит отсутствие рисков у работодателя и отсутствие проблем у работника.

### Командировки от «А» до «Я»



**Цена: 150 руб.**

плюс доставка

В книге рассматриваются правовое регулирование служебных командировок. Издание второе, переработанное и дополненное.

[ПОДРОБНЕЕ](#)

### Образцы актов



**Цена: 70 руб.**

плюс доставка

Как и уведомления работнику, акты требуют соблюдения письменной юридически выверенной формы.

[ПОДРОБНЕЕ](#)

**Морозов И. В.,**

налоговый консультант,  
член Палаты налоговых консультантов,  
редактор-эксперт журнала «Упрощенная бухгалтерия»

## Ответы на вопросы

### Можно ли включать в расходы в целях применения УСН затраты, связанные с поездкой ИП в командировку?

В главе 26.2 НК РФ в перечне расходов, на которые налогоплательщики УСН могут уменьшить полученные доходы, поименованы и расходы на командировки. Однако к индивидуальному предпринимателю это положение не относится, поскольку согласно нормам трудового законодательства служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. А раз ИП сам для себя не является работодателем, следовательно, направить себя в командировку он не вправе.

По нашему мнению, в данном случае подтвержденные затраты ИП на проезд и проживание можно отнести к другому виду расходов:

- если в результате поездки приобретены МПЗ – включить в состав материальных расходов;
- если поездка осуществлялась в целях развития нового бизнеса – отнести к расходам на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов и т. д.

Обращаем ваше внимание, что и тогда нельзя будет полностью исключить возможные претензии со стороны налоговых органов.

### Какую формулировку следует указывать в срочном трудовом договоре на период исполнения обязанностей отсутствующего работник?

Как следует из части третьей ст. 79 ТК РФ, событием, которое влечет прекращение трудового договора, является выход ранее отсутствовавшего работника на работу. Отношения не могут прекратиться ранее наступления события, влекущего их прекращение. Соответственно, днем прекращения срочного трудового договора, заключенного на время исполнения обязанностей отсутствующего работника, в силу части третьей ст. 79 ТК РФ является именно день выхода этого работника на работу.

Какая конкретная формулировка должна быть указана в данном случае в трудовом договоре, ТК РФ не предусматривает. При этом в соответствии с частью второй ст. 9 ТК РФ трудовые договоры не могут содержать условий, ограничивающих права или снижающих уровень гарантий работников по сравнению с установленными трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права. Если такие условия включены в трудовой договор, то они не подлежат применению.

По смыслу части первой ст. 59 и части третьей ст. 79 ТК РФ в срочном трудовом договоре необходимо указать, что «сотрудник такой-то исполняет обязанности работника такого-то, за которым в соответствии с законом сохраняется место работы, до выхода этого работника на работу». Причину отсутствия замещаемого работника называть в договоре не надо, поскольку заранее определить точное время его выхода на работу в таких случаях нельзя (см. также письмо Роструда от 28.12.2006 № 2264-6-1).

**С 2014 года индивидуальные предприниматели, у которых доход превышает 300 000 руб., уплачивают дополнительные страховые взносы в ПФР в размере 1% от суммы свыше 300 000 руб. Уменьшает ли этот дополнительный страховой взнос сумму налога, уплачиваемого в связи с применением УСН с объектом налогообложения «доходы» (наемных работников нет)?**

Из прямого прочтения абз. 6 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ следует, что сумма налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, может быть уменьшена на страховые взносы (уплачиваемые в ПФР и ФОМС), размер которых фиксирован.

Отметим, что ограничение, установленное абз. 5 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ (не более 50%), на указанных индивидуальных предпринимателей не распространяется (письмо Минфина России от 10.02.2014 № 03-11-09/5130). Частью 1 ст. 14 Закона № 212-ФЗ определено, что плательщики страховых взносов, указанные в п. 2 ч. 1 ст. 5 Закона № 212-ФЗ, уплачивают страховые взносы в ПФР и ФОМС в фиксированных размерах, определяемых в соответствии с ч.ч. 1.1 и 1.2 ст. 14 Закона № 212-ФЗ.

Согласно ч. 1.1 ст. 14 Закона № 212-ФЗ размер страхового взноса по обязательному пенсионному страхованию определяется в следующем порядке, если иное не предусмотрено настоящей статьей:

1) в случае, если величина дохода плательщика страховых взносов за расчетный период не превышает 300 000 рублей, – в фиксированном размере, определяемом как произведение минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в ПФР, установленного п. 1 ч. 2 ст. 12 Закона № 212-ФЗ, увеличенное в 12 раз;

2) в случае, если величина дохода плательщика страховых взносов за расчетный период превышает 300 000 рублей, – в фиксированном размере, определяемом как произведение минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в ПФР, установленного п. 1 ч. 2 ст. 12 Закона № 212-ФЗ, увеличенное в 12 раз, плюс 1% от суммы дохода плательщика страховых взносов, превышающего 300 000 рублей за расчетный период.

Таким образом, независимо от величины дохода индивидуального предпринимателя в расчетном периоде (превышает (не превышает) 300 000 рублей) тариф страховых взносов установлен в фиксированном размере, а вот сам «фиксированный размер» определяется по-разному (зависит от величины дохода – превышает (не превышает) 300 000 рублей).

Поэтому налог, уплачиваемый индивидуальным предпринимателем в связи с применением УСН с объектом налогообложения «доходы», может быть уменьшен на всю сумму страховых взносов, перечисленных в ПФР, в том числе и с взносов, исчисленных с суммы доходов, превышающих 300 000 рублей (т. к. данная сумма является частью фиксированного платежа).

### ПРИГЛАШАЕМ К СОТРУДНИЧЕСТВУ АВТОРОВ ПО СЛЕДУЮЩИМ НАПРАВЛЕНИЯМ:

Учебная литература для студентов высших и средних учебных заведений по различным дисциплинам (предпочтения отдаются учебным пособиям, имеющим грифы Министерства образования и науки РФ или соответствующего УМО).

- Юридическая литература
- Комментарии к российскому законодательству
- Экономика, бухгалтерский учет, налоги, аудит
- Бизнес-литература
- Маркетинг, менеджмент, реклама, управление персоналом

Также у нас Вы можете издать книгу за счет собственных средств или поучаствовать в партнерской программе. Мы работаем с авторами по всей России, а также из стран ближнего и дальнего зарубежья.

### СОТРУДНИЧЕСТВО ДЛЯ БИБЛИОТЕК, КНИГОТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, МАГАЗИНОВ

Уважаемые коллеги! Наша компания будет рада новым партнерам и друзьям! Совместно мы сможем найти компромисс и наиболее приемлемые для каждой стороны методы и схемы работы.

Качество и актуальность книг – наш принцип, от которого мы никогда не отступаем.

Работа с нами – это:

- оперативное комплектование книг для различных специальностей по издательским ценам;
- быстрое информирование о книжных новинках по интересующей Вас тематике;
- получение полной информации об интересующей Вас книге (библиографическое описание, аннотация и содержание книги).

У нас гибкая система скидок.

Индивидуальный подход к каждому клиенту.

на правах рекламы

### Журнал «Упрощенная бухгалтерия»

Свидетельство о регистрации средства массовой информации ПИ No ФС 77-36059 от 28 апреля 2009 г., зарегистрировано в Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор)

Учредитель и издатель  
ООО «Волга Пресс Информ»

Периодичность 1 раз в месяц

#### Директор:

Варнавский В. Е.  
e-mail: editor@buhpressa.ru

#### Редакционный совет:

Варнавский В. Е.  
Морозов И. В.

#### Дизайн, верстка:

Цветков А. Б.  
Кузнецов Д. В.

издается в электронном виде.

#### Адрес редакции:

400081, г. Волгоград, ул. Ангарская, д. 17,  
офис 609

#### Телефоны редакции:

8 (8442) 48-82-85,  
48-91-50


#### Телефоны отдела подписки:

8 (8442) 48-91-50,  
48-82-85

#### Отдел доставки журнала:

8 (8442) 48-91-50,  
dostavka@buhpressa.ru

Наименования организаций, их справочные данные, фамилии, имена и отчества, использованные в примерах, образцах документов, являются условными. Все совпадения случайны.

Материалы, отмеченные знаком  выражают мнение редакции и могут не совпадать с позицией автора.

Редакция не несет ответственности за содержание рекламных материалов. Перепечатка или иное использование материалов журнала без письменного разрешения ООО «Волга Пресс Информ» влечет ответственность в соответствии с действующим законодательством РФ.

## **Читайте в следующих номерах:**

- учет процентов по овердрафту
- доходы по договору мены
- отражение недоимки в РСВ-1
- плюсы и минусы ненормированного режима

упрощенная  
**БУХГАЛТЕР**

часовая  
тарифная  
ставка

[www.buhpressa.ru](http://www.buhpressa.ru)